



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB

FACULDADE DE DIREITO

Gabriel Ribeiro de Lara

**REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS DESAFIOS: A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE VALOR AGREGADO**

**Brasília
2018**

Gabriel Ribeiro de Lara

**REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS DESAFIOS: A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE VALOR AGREGADO**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito
pela Universidade de Brasília - UnB.

Orientador: Professor Antônio de Moura Borges

**Brasília
2018**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Nome: LARA, Gabriel Ribeiro de.

Título: Reforma Tributária e seus Desafios: A Implementação do Imposto sobre Valor Agregado.

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília – UnB.

Data da defesa: 06/12/2018

Menção:

BANCA EXAMINADORA

Professor Antônio de Moura Borges

Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Professor Marcelo Lavenère Machado Neto

Membro da Banca Examinadora

Professor João de Freitas Machado Neto

Membro da Banca Examinadora

Professor Mamede Said Maia Filho

Membro Suplente da Banca Examinadora

RESUMO

A presente monografia objetiva traçar um panorama do sistema tributário brasileiro, identificando seus principais problemas e os efeitos por estes acarretados. Definem-se os principais tributos a serem remodelados, de acordo com a proposta de reforma tributária elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal. Analisa-se em maior profundidade as distorções causadas pelo ICMS em seu modelo atual, especialmente quanto ao fenômeno da guerra fiscal, causada por disparidades regionais. No cerne dos conflitos está a estrutura federalista nacional e as competências tributárias atribuídas aos entes federativos, portanto traça-se também uma retrospectiva histórica para melhor compreensão (levando em conta reformas tributárias pretéritas). A atuação do STF como legislador negativo também é levada em conta durante a análise de tentativas de aperfeiçoamento do sistema. Por fim, explica-se mais detidamente a Proposta de Emenda Constitucional do Centro de Cidadania Fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: reforma tributária – federalismo fiscal – ICMS – IPI – ISS – PIS – PASEP – COFINS – guerra fiscal – imposto sobre valor agregado

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

AgR – Agravo Regimental

AI – Agravo de Instrumento

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CCiF – Centro de Cidadania Fiscal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IRPJ-LP – Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica Lucro Presumido

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. PANORAMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	10
1.1. Conceito de Tributo	10
1.2. Espécies de Tributo	11
1.2.1. Imposto	13
1.2.1.1. ICMS	14
1.2.1.2. IPI	16
1.2.1.3. ISS	17
1.2.2. Contribuição Social	18
1.2.2.1. PIS-PASEP	23
1.2.2.2. COFINS	24
2. FEDERALISMO FISCAL	27
1. Histórico do Sistema Tributário Nacional	27
1.1. República Velha (1889-1930)	27
1.2. O Período de 1930 a 1945	29
1.3. O Período de 1946 a 1964	31
1.4. O Período de 1964 a 1988	33
2. O Federalismo Fiscal na Constituição Federal de 1988	35
3. DISTORÇÕES DO SISTEMA E SOLUÇÕES APRESENTADAS PELA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA	38
1. Natureza Jurídica e Econômica do ICMS	38
2. Distorções	43
2.1. Cumulatividade Residual e Substituição Tributária	43
2.2. Guerra Fiscal	44
2.2.1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	46
CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso pretende se debruçar sobre o tema da reforma tributária, bastante debatida em nosso país há algum tempo, mas ainda não efetivada, pois não foi tomada como prioridade por governos anteriores. Lembra-se que existem vários projetos distintos (cada qual com sua aceção do que deve ser priorizado), mas no corrente ano de 2018, especificamente durante a campanha eleitoral para a presidência, ganhou relevância midiática a proposta de Bernard Appy, economista e diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). A razão para a atenção em torno desse projeto, sem a intenção de lhe tirar os méritos próprios, é a sua aceitação por representantes de várias tendências do espectro político. Durante a campanha presidencial, quatro dos cinco concorrentes mais bem cotados nas pesquisas de intenção de voto defendiam uma reforma tributária nos moldes propostos por Appy.

A reforma preconizada pelo economista gira em torno da implementação de um Imposto sobre Valor Agregado (comumente chamado de IVA, mas em sua formulação recebe o nome de IBS - Imposto sobre Bens e Serviços), que seria, em termos gerais, um tributo único com a função de substituir cinco, a saber: PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

A implementação de um imposto único nos moldes do referido projeto tem o propósito de atender a princípios do Direito Tributário, como promover maior simplicidade e transparência em um dos sistemas tributários mais complexos do mundo. Se houver menos impostos, é intuitivo que o sistema será mais simples, e por consequência será mais fácil de se entender o que está sendo cobrado, daí a maior transparência. O princípio da neutralidade também seria efetivado em maior grau do que se observa atualmente, tendo em vista que a referida diretriz indica que a atuação do Estado no campo tributário deve ocorrer de tal forma que interfira o menos possível na ordem econômica. As diversas alíquotas de ICMS impostas sobre bens distintos e

por entes federativos distintos atualmente vão de encontro ao princípio da neutralidade, pois há clara interferência do sistema tributário sobre o funcionamento da economia, dado que ao se iniciar determinado empreendimento, a carga tributária aplicável será fator condicionante na escolha do local pelo empresário.

Cabe esclarecer melhor o que se observa hoje em dia no sistema tributário nacional: há o que se chama de “guerra fiscal”, que essencialmente é uma disputa entre entes federativos a fim de atrair para si empreendimentos produtores, e assim arrecadar mais receita. Dessa forma, o Estado que aplicar o melhor incentivo fiscal estará em vantagem comparativa em relação àqueles que não fornecerem esse tipo de subsídio. Critica-se esse sistema pois a desoneração por parte de Estados (com o ICMS) e Municípios (com o ISS) geraria um decréscimo nas receitas dos entes federativos, que haveria de ser suprida pelo contribuinte.

Os benefícios concedidos por Estados e Municípios não são apenas relativos ao fisco, com alíquotas mais vantajosas e créditos especiais de ICMS e ISS. Podem ser também referentes à infraestrutura, com investimento no que for necessário para a produção das empresas que se queira atrair. Esses esforços geralmente provêm de Estados e Municípios menos industrializados, que pretendem por meio desses subsídios atrair mais emprego e desenvolvimento para sua população. Argumenta-se que, se não ocorrer dessa forma, não há como competir com regiões mais industrializadas e com melhor infraestrutura. A saída seria um investimento em infraestrutura por parte do governo federal, que pudesse diminuir as desigualdades existentes entre as regiões nesse quesito.

Concomitantemente, a implementação do Imposto sobre Valor Agregado, favorecendo a simplicidade, transparência e neutralidade no sistema tributário nacional, traria maior fluidez às transações comerciais. Algo parecido com o que ocorre na União Europeia, que não tem barreiras aduaneiras entre seus países membros e já instituiu o IVA há algumas décadas, com relativo sucesso. Impostos do gênero podem ser encontrados em mais de 150 países ao redor do mundo atualmente.

CAPÍTULO 1

PANORAMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1. Conceito de Tributo

Segundo os dizeres do professor Luciano Amaro, tributo é uma prestação exigível nos moldes previamente fixados por lei, que tenha por fim o custeamento de gastos coletivos contraídos pelo Estado, bem como gastos oriundos de entidades de fins públicos. Sua expressão pode ser assim sintetizada: tributo é “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.¹

Diversos outros doutrinadores enunciam suas próprias definições do termo, com relativo grau de consenso. Contudo, as definições doutrinárias perdem relevância prática quando se observa que o conceito já está solidificado por meio de lei complementar.²

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 146 que normas gerais em matéria tributária deverão ser definidas por lei complementar, e mais especificamente, a referida lei deverá fornecer a conceituação de tributo. Assim enuncia o artigo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nessa Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.³

¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 38 e 47.

² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 329

³ BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 10 out. 2018.

A importância da referida definição não é meramente didática. Além de ostentar o peso de uma exigência constitucional, sua razão primordial é saber se determinada exigência será enquadrada no regime jurídico do direito tributário.⁴

A lei complementar que traz consigo a definição buscada é a Lei nº 5172/66, ou Código Tributário Nacional. Em seu artigo 3º aparece o seguinte enunciado: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”⁵

Contudo, a conceituação constante do CTN não esgota o sentido de tributo, pois mesmo antes de sua vigência a Lei nº 4.320/64 já trazia sua própria noção do termo no artigo 9º, a saber: “tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”⁶ A comparação entre os dispositivos legais demonstra que não há uma contradição entre seus conceitos, mas uma relação de complementaridade.⁷

1.2. Espécies de Tributo

Dentre os vários tributos existentes, cada um conta com suas peculiaridades, ainda que todos se unam sob o regime jurídico do direito tributário. Cabe lembrar que as classificações doutrinárias das espécies tributárias não são unanimidade. Assim, a depender dos critérios levados em consideração, podem-se identificar correntes que preconizam a existência de duas espécies de tributos (vinculados ou não vinculados); três (impostos, taxas e contribuições); quatro (aquelas três espécies mais os

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 146-147.

⁵ BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 10 out 2018.

⁶ BRASIL. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, mar 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 10 out 2018.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 1**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 82-83

empréstimos compulsórios); cinco (as quatro espécies já citadas mais as contribuições de melhoria); por fim, a classificação utilizada por Luís Eduardo Schoueri em seu manual de Direito Tributário, com seis espécies, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais.⁸

A Constituição Federal (artigo 145) e o CTN (artigo 5º) adotam a classificação tripartite, com as espécies tributárias sendo divididas em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Contudo, a doutrina sobre a matéria considera essa divisão obscura e algo contraditória, pois o próprio texto constitucional prevê a existência de empréstimos compulsórios e contribuições especiais (artigos 148 e 149), tipos que não seriam enquadrados em nenhuma das outras classificações presentes no artigo 145 do texto constitucional.

O STF já firmou seu entendimento de que subscreve a classificação pentapartite, classificando os empréstimos compulsórios (RE nº 111.954/PR, Relator Ministro Oscar Corrêa, tribunal pleno, julgado em 24/06/1988) e as contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007) como espécies tributárias autônomas. Acompanhando a Suprema Corte, o referido posicionamento é o predominante na doutrina.⁹

Levando em conta o rol de espécies tributárias existentes, é mister saber diferenciar cada uma delas. Essa questão é trazida à tona no CTN, que versa em seu artigo 4º:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.¹⁰

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 167.

⁹ LUCK, Alan Saldanha. A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705>. Acesso em 10 out 2018.

¹⁰ BRASIL, **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Brasília, DF, out 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 10 out 2018.

Para os fins do presente estudo, deve-se manter a devida atenção aos conceitos de impostos e contribuições sociais, objetos da proposta de reforma tributária que se pretende analisar.

1.2.1. Imposto

A definição de imposto vem encartada no CTN em seu artigo 16, que assim o delimita: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.¹¹

Para uma melhor compreensão da definição legal, deve-se atentar à classificação bipartite das espécies tributárias, que as divide em tributos vinculados e não vinculados. De um lado, temos os que são devidos em função de uma atividade estatal, portanto com um vínculo referente à atividade em questão; e de outro, aqueles cuja hipótese tributária não apresenta tal vínculo.¹²

Portanto, o fato gerador do imposto diz respeito tão somente a atuação de um ente privado. Nos dizeres do professor José Eduardo Soares de Melo, o imposto é “um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público”¹³

O que se pode depreender da fixação de hipótese tributária nesses moldes é que o imposto é cobrado quando ocorre alguma atividade que demonstra capacidade contributiva por parte do agente. Tendo em vista que a Constituição Federal em seu artigo 3º indica como objetivo fundamental do Estado brasileiro a busca de uma “sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”¹⁴, o sistema tributário deve se pautar por esse objetivo e aplicar o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os

¹¹ Ibidem.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 167-168

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 8 ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 55.

¹⁴ BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 10 out. 2018.

sujeitos passivos na tributação devam concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade econômica.¹⁵

A fim de delimitar o objeto deste estudo, restringir-se-á a análise dos tipos de impostos somente àqueles que são alvos de mudança na reforma tributária proposta pelo professor Bernard Appy, que será vista com mais pormenores adiante. Portanto, a seguir serão analisados o ICMS e o ISS.

1.2.1.1. ICMS

A primeira versão do que viria a se tornar o ICMS foi o Imposto sobre Vendas Mercantis, instituído no distante ano de 1923¹⁶, que foi seguido pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), criado pela Constituição Federal de 1934. Posteriormente, foi substituído no ordenamento jurídico nacional em 1965, então com o nome de ICM. Com o passar do tempo, o referido instituto passou a albergar outros fatos geradores sob o mesmo tributo, nomeadamente os serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação.¹⁷ Atualmente recebe o nome de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e seu conteúdo é regulado pela chamada Lei Kandir, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

O texto constitucional, em seu artigo 155, versa sobre a competência e as características do ICMS. Sua instituição cabe aos Estados e ao Distrito Federal (que também podem decidir por não instituí-lo, ou seja, pela isenção de determinada mercadoria ou serviço), e sabe-se que é pregada sua não-cumulatividade e a existência de créditos fiscais “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à

¹⁵ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p.105.

¹⁶ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 24.

¹⁷ MATOS, Daniel Oliveira. **Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516>. Acesso em: 11 out 2018.

circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.¹⁸

Repisam-se aqui alguns conceitos essenciais: a tributação em ICMS pressupõe a existência de atividade empresarial, sendo tributadas as mercadorias e serviços, não outros bens que não se enquadrem nessas categorias. A circulação da mercadoria é entendida como transação ou venda comercial.¹⁹ No momento em que ocorre a referida circulação, ou seja, no momento em que é transmitida a propriedade da mercadoria, ou quando se inicia a prestação de determinado serviço, identifica-se o fato gerador do tributo.

Cabe lembrar que existem as alíquotas internas, quando a transação não ultrapassa os limites fronteiriços do Estado, e as interestaduais, quando esse deslocamento se faz presente. Os percentuais de incidência variam enormemente, já que cada Estado institui alíquotas próprias (balizadas por resoluções do Senado Federal), e dentro de cada um desses entes federativos há diferentes alíquotas a depender de qual produto ou serviço se está taxando.²⁰

A autonomia por parte dos Estados em impor suas alíquotas de ICMS é um dos motivos mais prementes pelos quais se faz necessária a reforma tributária, pois o que ocorre é uma competição entre esses entes federativos para ver quem concede mais benefícios fiscais (e até mesmo extrafiscais) a fim de atrair investimentos oriundos de empresas brasileiras e estrangeiras para suas regiões.²¹ O mecanismo de controle existente para a concessão dos benefícios fiscais mencionados é o CONFAZ, que atua na harmonização das normas e procedimentos referentes às políticas tributárias dos Estados e do Distrito Federal. Esse fenômeno descrito recebe a alcunha de guerra fiscal, e será analisado com mais profundidade em um capítulo posterior deste trabalho.

¹⁸ BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm> . Acesso em: 11 out. 2018.

¹⁹ GUIMARÃES, Vasco Branco. **A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.) IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 45-47.

²⁰ BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Alíquotas e reduções de base de cálculo nas operações internas dos Estados e do Distrito Federal**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais>>. Acesso em: 11 out 2018.

²¹ GUIMARÃES, Vasco Branco. Op. cit., p. 46.

1.2.1.2. IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo de competência da União, como preconizado pelo artigo 153 da Constituição Federal de 1988 e atualmente tanto a Lei 4.502/1964 quanto o Decreto nº 7.212/2010 regulamentam sua cobrança, fiscalização, arrecadação e administração.

O tributo em questão incide sobre os produtos industrializados, sejam nacionais ou estrangeiros, caracterizados pelo artigo 4º do referido decreto como aqueles que sofrem “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo.”²²

Há duas hipóteses tributárias que têm o condão de gerar a incidência do IPI, elencadas no artigo 2º da Lei 4.502/1964. A primeira é a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial (nos termos da lei), e a outra o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.²³

Originariamente, a concepção do tributo designa sua natureza notoriamente extrafiscal, como se sua função fosse onerar consumos considerados supérfluos ou danosos à saúde pelo Estado²⁴, ou até mesmo desonerar para estimular o consumo, como o exemplo bem conhecido da ocasião em que o IPI de carros populares fabricados em território nacional recebeu zero de alíquota.²⁵ As diferentes alíquotas, que variam de 0% a 330%, corroboram esse entendimento, que está até mesmo expresso no CTN. Em seu artigo 48, há a seguinte disposição: “o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”²⁶. Pode-se consultar quais os percentuais

²² BRASIL, **DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, DF, jun. 2010. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 12 out. 2018.

²³ BRASIL, **LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm> Acesso em: 12 out. 2018.

²⁴ GUIMARÃES, Vasco Branco. Op. cit., p. 46.

²⁵ Governo zera IPI de carro 1.0, reduz IOF do crédito e dá mais prazo para financiar. **UOL**, 21 mai. 2012. Disponível em <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2012/05/21/governo-zera-ipi-de-carro-10-e-da-mais-prazo-para-financiar.htm>>. Acesso em: 12 out 2018.

²⁶ BRASIL, **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 12 out. 2018.

incidentes sobre os mais variados produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, ou TIPI, alterada por decretos da lavra do Executivo.²⁷

Os contribuintes do referido imposto são elencados no artigo 51 do CTN, a saber: o importador, o industrial (ou aqueles a quem a lei os equiparar), o comerciante que forneça ao industrial produtos sujeitos ao IPI, e por fim o arrematante em leilão de produtos apreendidos ou abandonados.²⁸

1.2.1.3. ISS

A tributação sobre os serviços já remonta a tempo considerável no ordenamento jurídico brasileiro. A evolução do ISS não ocorreu linearmente nem obedeceu à lógica de integração na base de consumo alargada. O tributo mencionado é do tipo cumulativo e pelo fenômeno da repercussão acaba por integrar o preço final, posto que o contribuinte é o prestador do serviço.²⁹ A competência tributária para a instituição do imposto em comento é dos Municípios, de acordo com o disposto no artigo 156 da Constituição Federal.³⁰ De fato, o ISS representa boa parte da receita dos Municípios, de forma que parece ser vital para seu pleno funcionamento.³¹

O instituto, em seu início, era regido pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, mas atualmente encontra sua regulação nos dispositivos constantes da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e suas alterações subsequentes. A hipótese tributária que dá ensejo à incidência do ISS é a prestação de serviços que façam parte da lista anexa à referida lei, e a base de cálculo do tributo é o preço do serviço.³² A relação de serviços mencionada está em constante mudança, visto que

²⁷ BRASIL, Receita Federal. **TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2018.

²⁸ BRASIL, **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 12 out 2018.

²⁹ GUIMARÃES, Vasco Branco. Op. cit., p. 47.

³⁰ BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 out. 2018.

³¹ GUIMARÃES, Vasco Branco. Op. cit., p. 49.

³² BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras

deve-se acompanhar as novas atividades econômicas que vão surgindo conforme o desenvolvimento da sociedade. Por exemplo, na última atualização legislativa, a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, adicionou a incidência do ISS ao serviço de aplicação de tatuagens, piercings e congêneres. Outra alteração proposta pela lei mais recente foi a alíquota mínima do tributo. A lei foi remodelada de tal forma que os Municípios podem tributar os serviços com percentuais de incidência entre 2% e 5%.³³

Inovou também a Lei Complementar nº 157/2016 ao estipular sanção para Municípios que concederem benefícios fiscais na forma de alíquotas menores que 2%. O contribuinte não pode receber isenções, incentivos, benefícios nem redução da base de cálculo de forma que a alíquota não atinja o patamar mínimo estabelecido pela lei. Ações ou omissões nesse sentido serão configuradas como crime de improbidade administrativa e estão sujeitas às penas definidas em lei.³⁴

1.2.2. Contribuição Social

Nem sempre foi consenso doutrinário a classificação de contribuição social como uma espécie de tributo em nosso ordenamento jurídico. Na vigência de Constituição Federal anterior, as contribuições sociais foram tratadas como matéria distinta de tributo, por força da Emenda Constitucional nº 8. O texto constitucional promulgado em 1988 pôs fim a este entendimento, incluindo as contribuições sociais em capítulo destinado aos tributos.

A Constituição Federal de 1988, por meio de seu artigo 149, instituiu a figura da contribuição social (juntamente com a contribuição de intervenção no domínio

providências. Brasília, DF, jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 12 out. 2018.

³³ BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 157, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 12 out 2018.

³⁴ FREDERICO, Francine. **Alterações na legislação do ISSQN - Lei Complementar 157/2016** Disponível em: <<http://www.ampr.org.br/2017/08/699/Artigo-Alteracoes-na-legislacao-do-ISSQN-Lei-Complementar-157-2016.html>> Acesso em: 13 out 2018.

econômico e a contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas), estabelecendo a competência para sua imposição por parte da União, com a ressalva da possibilidade de instituição por Estados e Municípios para cobrarem seus respectivos servidores com o intento de custear regime previdenciário próprio em benefício destes.³⁵

As hipóteses tributárias das contribuições sociais se assemelham às referentes aos impostos, o que as distingue dessa espécie tributária é sua afetação, pois o texto constitucional as define como sendo um instrumento de atuação da União na área social. O artigo 193 da Carta Magna dispõe sobre a “ordem social”, que se compõe dos seguintes itens: seguridade social (saúde, previdência social e assistência social); educação, cultura e desporto; ciência e tecnologia; comunicação social; meio ambiente; família, criança, adolescente e idoso; e índios, por fim. Nem todas as categorias definidas receberam da Constituição Federal a instituição de contribuições sociais para seu custeio, apenas a seguridade social (artigo 195), seguro-desemprego (artigo 239) e a educação (212, § 5º). Costuma-se debater se seria possível estender esse rol para atender aos outros campos com contribuições sociais específicas, e não há consenso sobre o tema na doutrina. Como não é explícita a proibição de inovação nesse sentido, argumenta-se pela possibilidade. Por outro lado, o fato de o texto constitucional já ter manifestamente elencado três hipóteses de contribuições sociais parece corroborar o entendimento de que não poderiam ser admitidos novos tributos com essas características.³⁶

A doutrina pertinente à matéria das contribuições comumente reluta em designar as contribuições sociais como espécie tributária própria, separada das contribuições, subscrevendo-se à chamada classificação pentapartite dos tributos. O professor Ricardo Lodi Ribeiro lembra que a referibilidade é uma característica inerente às contribuições, não sendo possível reconhecê-la na espécie tributária das contribuições sociais, em que “a solidariedade de grupo é ampliada a tal ponto que se descaracteriza como tal, confundindo-se com a solidariedade social”.³⁷

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 220.

³⁶ Ibidem, p. 223.

³⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 174, mar 2010. p. 110

Explica-se: a referibilidade consiste na ideia de que se é possível, dentre os diversos membros da sociedade, identificar um grupo ao qual a atuação estatal se destina, deve-se concluir que a atuação em questão seja custeada por este grupo, e não por toda a sociedade. Por essa razão, defende-se a separação terminológica das espécies tributárias em seis tipos, distinguindo as contribuições sociais das contribuições especiais (contribuições de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas), estas últimas ostentando a chamada referibilidade.³⁸

Por outro lado, buscar determinar a natureza de determinado de tributo tendo como baliza a análise do fato gerador não possibilita que se enquadre todas as espécies tributárias nas três categorias descritas pela Constituição Federal e pelo CTN, a saber: imposto, taxa e contribuição de melhoria.³⁹ Portanto, como há contribuições que compartilham o fato gerador com o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o texto constitucional inaugurou um novo critério de distinção, de natureza jurídica específica, para os impostos e as contribuições sociais.⁴⁰

Aos impostos, a ocorrência do fato é suficiente para fazer surgir a obrigação tributária, ao passo que nas contribuições a obrigação só nasce se verificados, ao mesmo tempo, o benefício e o fato descrito na norma. Por essa razão, não deve causar espécie que encontremos várias contribuições no direito positivo com descrição abstrata de fatos idênticos aos previstos em normas instituidoras de impostos.⁴¹

Cabe rememorar aqui um estudo elaborado pelo pesquisador Brandão Machado, que procurou as raízes do termo “contribuição” nos sistemas jurídicos português e brasileiro. É patente que a palavra se confunde com a acepção dos termos tributo e imposto, e que seu uso destinado a caracterizar tributos com destinação específica tem vários exemplos na história de nosso sistema tributário, que tantas vezes empregou o vocábulo na falta de um mais adequado para a situação.

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 233.

³⁹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 57.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo : Saraiva, 2016. p. 977.

⁴¹ DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 503.

Para exprimir a ideia complexa de imposto com destinação especial, não dispunha, como ainda não dispõe, a linguagem técnica do nosso direito de vocábulo adequado e unívoco, fato que autorizou o legislador da reforma a utilizar expressão antiga que sempre traduziu a noção de imposto. De fato, a palavra contribuição, nesse sentido, tem longa tradição no direito português. (...) O processualista Joaquim José Caetano Pereira e Sousa, no seu Esboço de um Dicionário Jurídico, Lisboa, 1827, tomo I, verbete contribuição, ensinava: “Em matéria de finanças, esta palavra se entende todo o gênero de imposição” (...) Como sinônimo de imposto sobre rendas, a palavra contribuição foi utilizada pelo Alvará de 9 de maio de 1654 (Coleção de Legislação Fiscal, Coimbra, 1878, p.251) (...) No atual sistema tributário português há uma contribuição predial (Imposto de Renda sobre aluguéis) e contribuição industrial (Imposto de Renda sobre lucro de indústrias) (Assis Tavares, Curso de Fiscalidade da Empresa, Lisboa, 1982, p. 287).

No Brasil Império usou-se também contribuição como sinônimo de imposto. Na Constituição imperial de 1824 lê-se: “Art. 15. É da atribuição da assembleia geral: ... X - fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta”. (...) Em 1843, a Lei n. 317, de 21 de outubro, criou a contribuição extraordinária incidente sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos. Foi a primeira lei brasileira sobre Imposto de Renda.⁴²

As contribuições sociais são disciplinadas pelo artigo 149 da Constituição Federal (que prevê, por exemplo, imunidade para as exportações e proibições relativas à base de cálculo), e as contribuições sociais destinadas à seguridade social são reguladas por outro dispositivo constitucional, especificamente pelo artigo 195. É oportuno tecer alguns comentários acerca das particularidades deste tipo de contribuição. Primeiramente, os contribuintes estabelecidos pelo dispositivo são o empregador, empresa ou equiparados; trabalhador e outros segurados da previdência social; ganhadores de concursos de prognósticos e importadores. O § 4º do artigo 195 do texto constitucional admite a criação posterior de novas fontes de custeio da seguridade social, que devem ser instituídos por meio de lei complementar. Por sua vez, o § 7º indica a imunidade tributária referente às entidades de assistência social. Em suma, o regime jurídico das contribuições sociais destinadas à seguridade social é

⁴² MACHADO, Brandão. **São tributos as contribuições sociais?** In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). Direito Tributário atual, vols. 7 / 8, São Paulo: IBDT; Resenha Tributária, 1987-1988, p. 1843-1845.

tão específico que se justifica a sua apartação doutrinária das demais contribuições sociais.

O fato gerador das contribuições em comento é o pagamento do valor da operação a que se refere o artigo 149 da Constituição Federal, ou seja, a alíquota incide sobre o preço ou salário pago pelo serviço (base de cálculo), mesmo que não haja vínculo empregatício. No caso dos outros tipos de contribuintes, a base de cálculo passa a ser o faturamento (das empresas), a receita bruta (do vencedor de concurso de prognósticos) e, quando incidir sobre importação, o valor aduaneiro.⁴³

Contribuições sociais com afetação a outros fins também estão presentes no texto constitucional. É o caso do salário-educação, tributo constante do artigo 212, § 5º, destinado a custear complementarmente a educação pública básica, cujos contribuintes são as empresas. Adicionalmente, há a contribuição compulsória, instituída pelo disposto no artigo 240, destinada às “entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical” (Sesc - Serviço Social do Comércio; Senac - Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio; Senar - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural; Sesi - Serviço Social da Indústria; Senai - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial; Sescop - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo; Sest - Serviço Social de Transporte; Senat - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte).⁴⁴

Na receita total do governo federal, as contribuições sociais vêm paulatinamente se tornando mais importantes. Ocorre que, ao passo que as receitas advindas da arrecadação de impostos precisam ser compartilhadas com Estados, Municípios e Distrito Federal (por força do disposto no artigo 159 da Constituição Federal), a receita das contribuições sociais não deve obrigatoriamente passar pela mesma partilha. Portanto, caso seja necessário aumentar a receita, o que ocorre com certa frequência no sistema tributário nacional, é mais eficiente e menos desgastante politicamente aumentar o valor de contribuições sociais, pois o dinheiro irá integralmente para a União, sem necessidade de partilha.⁴⁵

⁴³ BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 13 out. 2018.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 228.

⁴⁵ Ibidem, p. 224.

1.2.2.1. PIS-PASEP

Os objetivos originais do PIS e do PASEP são: integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo, estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.⁴⁶

As contribuições sociais relativas ao PIS e ao PASEP foram objetos de unificação com o advento da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975.⁴⁷ Houve em nosso ordenamento normativo dois regimes jurídicos distintos para as contribuições mencionadas, com a Constituição Federal de 1988 promovendo inovações fundamentais. Na vigência de texto constitucional anterior, os fundos resultantes dos tributos eram destinados a contas individuais, que posteriormente o trabalhador poderia sacar caso fosse necessário. Atualmente, o Fundo PIS-PASEP se destina à seguridade social.

Embora sejam legalmente definidos como um fundo unificado, o PIS e o PASEP dispõem de patrimônios, agentes operadores e destinatários diferentes. Compete ao Banco do Brasil S.A. a administração da receita do PASEP, e à Caixa Econômica Federal a administração do PASEP. O BNDES é o responsável pela aplicação dos recursos.⁴⁸

Por força do conteúdo do artigo 239 da Constituição Federal, o PIS e o PASEP têm como finalidade o financiamento de seguro-desemprego e abono salarial, que consiste no pagamento de um salário mínimo anual para os empregados que recebam menos que dois salários mínimos por mês. O PIS se destina à seguridade social relativa

⁴⁶ BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. **Fundo PIS-PASEP**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/fundo-pis-pasep>>. Acesso em 13 out 2018.

⁴⁷ BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 26, DE 11 DE SETEMBRO DE 1975**. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em 13 out 2018.

⁴⁸ Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Fundo PIS-PASEP**.. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/transparencia/fontes-de-recursos/fundos-governamentais/fundo-pis-pasep/Fundo-PIS-PASEP>>. Acesso em 14 out 2018.

aos funcionários da iniciativa privada sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho, enquanto o PASEP se destina à seguridade social de servidores públicos.⁴⁹

1.2.2.2. COFINS

A COFINS surgiu no sistema tributário nacional com a finalidade precípua de custear atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social. O tributo foi criado em substituição à figura do Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) por força da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e encontra sua regulamentação atualmente tanto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, quanto na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu o regime não-cumulativo do tributo.

A contribuição social em comento tem como fato gerador o auferimento de renda mensal, e os contribuintes estabelecidos por lei são as pessoas jurídicas de direito privado, ou entidades equiparadas a estas pela lei do Imposto de Renda. A base de cálculo é a receita bruta declarada pelas empresas, excluídos alguns elementos descritos no artigo 3º da Lei 9.718/1998, com especificidades para as mais diversas categorias de empreendimentos.⁵⁰ Via de regra, a alíquota cabível na modalidade cumulativa é de 3%, ao passo que na mais recente modalidade não-cumulativa incide um percentual de 7,6%.⁵¹ Cabe uma ressalva: existem alíquotas diferenciadas para os produtores e importadores de derivados de petróleo, sendo estas específicas para cada item. Em outras palavras, sobre a receita referente a venda de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo incidem alíquotas distintas, dispostas no artigo 4º da Lei 9.718/1998, com redação posteriormente modificada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.⁵²

⁴⁹ BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em 13 out. 2018.

⁵⁰ BRASIL, **LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em 14 out 2018.

⁵¹ BORGES, Eduardo. **Lucro real ou presumido: qual o melhor?** Sebrae Nacional, 05 fev 2018. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/lucro-real-ou-presumido-qual-o-melhor,fac8a0b77d29e410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em 14 out 2018.

⁵² BRASIL, **LEI Nº 10.865, DE 30 DE ABRIL DE 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o

Questão polêmica no estudo das contribuições sociais presentemente analisadas é a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. A esse respeito, cabe lembrar que a hipótese de inclusão desses tributos na base de cálculo jamais encontrou respaldo na legislação tributária, ocorrendo por mera ingerência por parte da Receita Federal. Como já foi descrito alhures, as contribuições sociais correspondem a montantes relevantes das receitas auferidas pela União, e logicamente o encolhimento de sua base de cálculo gerará impacto nas contas públicas. Porém, ao se examinar a natureza constitucional da receita bruta das empresas ou daquelas entidades equiparadas (que é a base de cálculo legalmente estabelecida), a conclusão possível é que o ICMS não deveria integrá-la, pois o imposto em questão consiste despesa do contribuinte. Isto posto, haveria ofensa ao princípio tributário que repele a bitributação caso se opte pelo alargamento da base de cálculo.⁵³

O STF já se manifestou sobre a querela no Recurso Extraordinário 574.706/PR, de relatoria da ministra Carmen Lúcia, na sessão do Pleno de 15 de março de 2017. O recurso extraordinário foi dotado de repercussão geral para outros litígios similares.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.
2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.
3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele

Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF, 30 abr 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm#art22>. Acesso em 14 out 2018.

⁵³ CABRAL, Rafael Justiniano Grillo. **Aspectos gerais das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins**. Jusbrasil, 2015. Disponível em: <<https://rafaeljustiniano.jusbrasil.com.br/artigos/189916450/aspectos-gerais-das-contribuicoes-ao-pis-pasep-e-da-cofins>>. Acesso em 15 out 2018.

na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.⁵⁴

A jurisprudência em questão encontra sua relevância para o tema do trabalho desenvolvido porque todos os tributos envolvidos (ICMS, PIS e COFINS) são alvos de mudança por parte da proposta de reforma tributária que virá a ser examinada mais adiante.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relatora: Ministra Carmen Lúcia, Brasília, DF, 15 mar 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=217704>>. Acesso em: 14 out. 2018.

CAPÍTULO 2

FEDERALISMO FISCAL

1. Histórico do Sistema Tributário Nacional

1.1. República Velha (1889-1930)

As raízes do sistema tributário brasileiro devem ser entendidas se quisermos aprender com sucessos e fracassos do passado, e com isso construir novas possibilidades para o futuro. Serão expostas brevemente as origens do sistema federalista e da guerra fiscal, objetos de estudo deste capítulo. Aspectos econômicos e históricos durante os períodos descritos não devem ser olvidados para uma melhor compreensão.

O federalismo foi implantado no Brasil com o advento da Constituição de 1891, a primeira da república recém instaurada. O texto constitucional mencionado nasceu com forte influência dos Estados Unidos da América, que já formavam àquela época uma federação. O nome escolhido pelo texto constitucional para a federação brasileira não deixa dúvidas: Estados Unidos do Brazil.⁵⁵

A estrutura política centralizadora, marcante durante o regime imperial, ainda demonstrava estar presente. O Governo Central outorgava a si próprio a maior parte das funções públicas. Chamado de “federalismo dualista”, nesse modelo o poder de tributar era conferido apenas à União e aos Estados, estes dotados de considerável autonomia, tendo em vista que sua competência era residual. Aos Municípios era vedada a imposição de tributos, os impostos que lhes cabiam eram definidos pelos Estados de que faziam parte.⁵⁶

⁵⁵ BRASIL, Constituição (1891). **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL** Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 15 out 2018.

⁵⁶ BORDIN, Luís Carlos Vitali e LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006. p.49.

O sistema tributário daquela época tinha feições maleáveis, inclusive admitindo expressamente a possibilidade de bitributação, no artigo 12 do texto constitucional. Não raro a União e os Estados implementavam tributos sobre a mesma matéria.

Sob o prisma econômico, nos primeiros passos de seu desenvolvimento, a produção brasileira era essencialmente voltada ao mercado externo. A matriz tributária, portanto, refletia essa característica do setor produtor, com os tributos incidentes sobre as exportações representando a maior parte da receita dos Estados (que detinham competência sobre a referida exação). Contudo, com o desenvolvimento da indústria e do mercado interno, a importância relativa destes tributos foi progressivamente reduzida.

Os conflitos entre os entes federativos desde o início estiveram presentes. Houve, por exemplo, um embate sobre a possibilidade dos Estados tributarem vendas interestaduais. O governo federal entendia ser essa matéria de sua competência, dado que recaía sobre si a atribuição de tributar bens importados, e interpretou extensivamente a norma de forma a alcançar também as vendas interestaduais. Por sua vez, os Estados, dotados de competência sobre toda matéria que não lhes fosse vedada ou expressamente reservada à União, também compreenderam ser possível a imposição para seu proveito. A disputa só findou com a Constituição Federal de 1934, quando tributos sobre vendas interestaduais, ou barreiras alfandegárias internas, foram eliminados do sistema.⁵⁷

É evidente que atualmente as desigualdades regionais são acentuadas, porém na época em tela o fenômeno era ainda mais exacerbado. Poucos Estados, apenas aqueles pertencentes ao eixo Sul-Sudeste, conseguiam usar sua arrecadação para financiar satisfatoriamente seu setor público. Não havia mecanismo constitucional dispondo sobre a repartição de receita entre as entidades federativas, de forma que o governo federal teve que agir por meio de políticas de tributação e gasto para tentar atenuar as desigualdades existentes. Assim, gastava mais do que arrecadava em regiões menos desenvolvidas (Norte, Nordeste e Centro-Oeste) e o contrário nas áreas dotadas de maior capacidade tributária. À guisa de exemplo, lembra-se do caso de São

⁵⁷ Ibidem, p. 51-52.

Paulo, que no ano de 1928 arrecadou mil contos de réis para a União, ao passo que somente 97 contos de réis foram reinvestidos na região.⁵⁸

1.2. O Período de 1930 a 1945

A grande crise que abalou o sistema econômico global em 1929 gerou impactos também na economia brasileira. Pode-se interpretá-la como um marcador temporal da mudança do modelo de desenvolvimento baseado na venda para o mercado externo (especialmente do café, principal produto de exportação à época) para um sistema econômico voltado para o mercado interno. Ademais, as mudanças no padrão de consumo causadas por inovações tecnológicas recentes requeriam um maior desenvolvimento na indústria nacional, demandando investimentos em infraestrutura e na produção de insumos.⁵⁹

Em um cenário em que as exportações estão em baixa, a consequência inescapável é a diminuição da receita decorrente dos tributos incidentes sobre essas operações. Lembra-se que os tributos em questão representavam a maior parte da arrecadação da União.⁶⁰

A política econômica brasileira até aquele momento era adepta de pouca intervenção, mas a crise exigiu que se adotasse uma postura mais ativa. Durante a década de 1930, passou-se a interferir no mercado para controlar a produção e fixar preços, como foi o caso do café. Autarquias foram criadas com a finalidade de fomentar setores produtivos considerados estratégicos, como o sal e o açúcar. Procurou-se junto ao setor privado estabelecer uma usina siderúrgica integrada. Adicionalmente, o controle do câmbio foi instituído, para proteção da produção brasileira frente à concorrência externa.⁶¹

Com a receita em queda e incremento na necessidade de investimentos, a alternativa que se apresentou foi a reforma tributária, que viria a ser consubstanciada nas Constituições de 1934 e 1937. Foi superada a fase do chamado federalismo

⁵⁸ Ibidem. p. 50-54.

⁵⁹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Op. cit., p. 22-23.

⁶⁰ Ibidem, p. 23

⁶¹ Ibidem. p. 19-23.

dualista com o texto constitucional elaborado em 1934, que dotou os Municípios de fontes tributárias próprias. Ademais, mudaram-se algumas regras concernentes ao imposto sobre o consumo, cuja nova formulação viria a se chamar Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). A arrecadação referente ao tributo em questão deveria ser partilhada entre a União e os Estados, cabendo a cada um a metade do total. A principal inovação foi a expansão da base de incidência, tanto da tributação do consumo quanto do imposto sobre a renda.⁶² Ademais, o texto constitucional acabou com as barreiras alfandegárias existentes entre Estados na forma de tributos sobre vendas interestaduais. A competência residual ainda estava presente, mas em uma nova formulação: era aplicável tanto à União quanto aos Estados, e quando houvesse concorrência entre entes federativos, a União teria prioridade.⁶³

Por sua vez, a Constituição de 1937, consolidou os moldes do Estado Novo, adotando feição mais centralizadora e diminuindo o poder de tributar dos Estados. Essa postura é de fácil compreensão, já que à essa altura Getúlio Vargas mantinha uma postura autoritária e o intento de concentrar poder em suas mãos.⁶⁴

Ainda na década de 1930, o IVC passou a ser a principal fonte de arrecadação dos Estados, e graças ao desenvolvimento da indústria e do mercado consumidor interno, a União se tornou menos dependente da tributação sobre as importações. Daí em diante, a tributação interna passou a compor majoritariamente a receita pública brasileira. Contudo, não foi suficiente para custear o aumento nas atribuições estatais, pois naquele período o governo se aventurava em novos setores econômicos, fundamentado em discursos nacionalistas e de segurança nacional. Passou-se a controlar novas redes de ferrovias e a criar empresas como a Cia. Vale do Rio Doce, a Fábrica Nacional de Motores e a Companhia Siderúrgica Nacional (a última principalmente devido a financiamento norte-americano, citada apenas pela importância histórica).⁶⁵

⁶² BORDIN, Luís Carlos Vitali. Op. cit., p. 57.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 266.

⁶⁴ Ibidem. p. 57-58.

⁶⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Op. cit., p. 26.

1.3. O Período de 1946 a 1964

Após a queda do Estado Novo instaurado por Getúlio Vargas, dois movimentos opostos se coadunaram na Carta Magna redigida em 1946. Cabe lembrar que era o período do pós-guerra, em que as proposições liberais foram fortalecidas, em clara oposição ao totalitarismo que havia sido derrotado no contexto global. Por outro lado, as transformações econômicas pelas quais o Brasil estava passando, com sua crescente industrialização e desenvolvimento do mercado interno, exigiam centralização de poder no governo federal.⁶⁶

A Constituição Federal de 1946 reproduziu em larga escala a estrutura já presente no texto constitucional precedente. Algumas inovações dignas de nota foram a inclusão na esfera federal dos impostos relativos a combustíveis, energia elétrica e minerais (cuja competência cabia anteriormente aos Estados), e a adoção de um sistema de partilha tributária, com o intuito de atenuar desigualdades regionais. Como já foi mencionado neste mesmo capítulo, o governo federal vinha aplicando a arrecadação de Estados que manifestavam maior capacidade tributária em Estados menos favorecidos, mas não havia previsão constitucional para tal prática. O sistema de partilha em questão lançou as bases para fundos de participação e agências regionais de desenvolvimento (por exemplo, a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM) que viriam a ser instituídas em seguida, durante os anos 1950 e 1960.⁶⁷

No final da década de 1940, a intensificação do processo de industrialização tornou mais premente a necessidade de uma nova reforma tributária, pois era exigido do Estado cada vez mais participação, especialmente no tocante a criação de infraestrutura para o desenvolvimento industrial. Já no início da década de 1950, uma das primeiras respostas foi a criação do Fundo de Reaparelhamento Econômico e do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), com o fim precípua de acelerar a expansão da infraestrutura brasileira. Também nessa época foram fundados o Banco do Nordeste Brasileiro e a Petrobrás, além de uma reforma cambial que foi implementada em 1953, a fim de proteger a indústria frente aos concorrentes

⁶⁶ BORDIN, Luís Carlos Vitali. Op. cit., p. 61.

⁶⁷ Ibidem. p. 61.

internacionais. O instrumento cambial era o mais utilizado como mecanismo para se controlar movimentos do mercado, e pouco se modificou o sistema tributário, com exceção da criação do adicional restituível do imposto de renda e da implementação do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), cuja receita desaguardaria no recém criado Fundo Federal de Eletrificação, com a finalidade de desenvolver regiões como Norte e Nordeste.⁶⁸

Os instrumentos mencionados provaram-se insatisfatórios, e a produção brasileira mal conseguia acompanhar a demanda em diversos setores. Com inflação e importação de bens de produção em alta; inexistência de mercado de capitais adequado; necessidade de mais investimentos nas áreas energéticas, de transportes e insumos básicos; e ainda resistência a políticas de estabilização tributária por parte de setores industriais (que se beneficiavam do panorama econômico exposto); a solução por fim encontrada foi a adoção do Plano de Metas do presidente Juscelino Kubitschek no ano de 1957. Diante do quadro, as medidas tomadas foram principalmente a atração de capital internacional por meio de estímulos e benefícios fiscais, bem como um mecanismo de financiamento inflacionário. O resultado foi uma acelerada expansão da capacidade produtiva nacional, para além da demanda existente à época.⁶⁹

No início dos anos 60, ocorreu a desaceleração do crescimento econômico, associada a um aumento na taxa de inflação. O financiamento inflacionário já não mais conseguia prover os recursos necessários às atividades públicas, e a carga tributária foi aumentada até os limites permitidos pelo desenho institucional. Reajustes pontuais, como ampliação das bases de incidência e alíquotas de alguns impostos e a implementação de adicionais como o que se incorporou ao imposto sobre o consumo, não surtiram o efeito desejado. Nesse ambiente de crise econômica e urgência de uma reforma do sistema tributário é posto em curso o golpe militar de 1964.⁷⁰

Durante o recorte temporal em comento, o perfil da arrecadação brasileira em nível federal permaneceu similar ao que era antes: o mercado interno prevaleceu sobre o externo como a maior fonte tributária. O IVC chegou a representar 90% do total das

⁶⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Op. cit., p. 27-28.

⁶⁹ Ibidem. p. 28-31.

⁷⁰ Ibidem. p. 32-35.

receitas estaduais em 1964.⁷¹ Relativamente, aumentou também a importância do Imposto sobre o Consumo e do Imposto de Renda, ao passo que o Imposto sobre Importação teve uma participação menor que a percebida em outros tempos.⁷²

1.4. O Período de 1964 a 1988

Logo que assumem o poder, os militares resolvem implementar quatro reformas prioritárias segundo seu entendimento. Puseram em prática seus projetos de remodelação estrutural dos campos administrativo, previdenciário, financeiro, e tributário.⁷³

O panorama econômico exigia de fato reformas estruturais: salários foram aumentados acima da produtividade a estes relacionada, a dívida pública crescia incessantemente, o crédito ao setor privado foi expandido, de forma que a inflação se encontrava fora de controle. Adotaram-se mudanças que mostrariam seus resultados a curto prazo. O primeiro passo em direção à reforma do sistema tributário, que culminaria na elaboração do CTN em 1966, foi a Lei 4.357, de 16 de julho de 1964⁷⁴, que permitiu à União emitir Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN), títulos públicos vendidos como investimento que seriam pagos posteriormente. Esta medida objetivava pagar a dívida pública por meio de um mecanismo que não causasse inflação. Revelou-se bem-sucedida e passados dois anos já se havia vendido o dobro do almejado.⁷⁵

A Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964, promoveu uma inovação no sistema que de pronto revelou a feição centralizadora do regime. O Imposto Territorial Rural (ITR), que anteriormente era de competência dos Municípios, passou a ser regulado pela União. Contudo, a arrecadação continuou a ser destinada

⁷¹ Ibidem. p. 37.

⁷² BORDIN, Luís Carlos Vitali. Op. cit., p. 64.

⁷³ Ibidem. p. 65.

⁷⁴ BRASIL, **LEI Nº 4.357, DE 16 DE JULHO DE 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Brasília, 16 jul 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm>. Acesso em: 21 out 2018.

⁷⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Op. cit., p. 44-45.

aos Municípios. A intenção do Poder Executivo era exercer controle sobre matéria que poderia vir a ser alvo de reforma agrária.⁷⁶

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, delimitou as diretrizes que viriam a ser seguidas na criação do CTN e posteriormente na Constituição Federal de 1967. Seus objetivos eram, em síntese: aumentar a captação de recursos do governo, para suprir suas funções e quitar a dívida pública; e tornar o sistema tributário um mecanismo que impulsiona e oriente o crescimento econômico. Podem ser elencados também como objetivos, ainda que perseguidos com menos ênfase, a mitigação de desigualdades regionais e a busca da progressividade dos tributos, de forma que os contribuintes que manifestem maior capacidade contributiva sejam mais onerados que os menos favorecidos.⁷⁷

A comissão de reforma fiscal buscou eliminar do sistema diversos tributos que não tinham seu fato gerador bem definido, ou seja, se apoiavam meramente em bases formais jurídicas por necessidade de arrecadação e não com base em estudos econômicos, como é esperado. Dessa forma, foram excluídos os impostos sobre indústrias e profissões; sobre selo; de licença; e sobre diversões públicas.⁷⁸

As exações que haviam demonstrado estar bem assentadas foram mantidas ou sofreram leves modificações. Exemplifica-se: o Imposto de Consumo foi renomeado como IPI. Por sua vez, o IVC se transformou no ICM, por inspiração no imposto sobre valor agregado que havia sido criado na França, cuja incidência não recaía sobre os serviços.⁷⁹ A transformação não foi apenas na nomenclatura. O tributo em questão era cobrado cumulativamente em todas as etapas de produção e comercialização dos produtos, fato que gerava graves distorções econômicas. As empresas eram estimuladas a passar por uma integração vertical, no sentido de concentrarem todas as etapas do processo produtivo, o que dificultava a especialização e diminuía a produtividade da indústria nacional. A nova feição do imposto não tinha esse caráter cumulativo, apesar de haver múltipla incidência.⁸⁰

⁷⁶ Ibidem. p. 38

⁷⁷ Ibidem. p. 48-49.

⁷⁸ Ibidem, p. 50-52.

⁷⁹ VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Brasília, BID, 2014. p. 5.

⁸⁰ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Op. cit., p. 53.

A Constituição Federal de 1967 consolidou o fim da figura da competência residual, mas dotou apenas a União da capacidade de impor novos tributos. Diversos impostos foram transferidos das esferas estadual e municipal para a federal, de sorte que a cada uma das entidades subnacionais coube a arrecadação de 2 impostos apenas, enquanto a União acumulava dez. Taxas e contribuições de melhoria foram mantidas nas três esferas.⁸¹

O poder decisório restou todo nas mãos do governo federal, que era instado pelo novo texto constitucional a partilhar uma fração de sua arrecadação (relativa ao IR e ao IPI) com a instauração do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Durante a fase mais autoritária do regime militar, o Ato Complementar nº 40/68 baixou de 10% para 5% o repasse de verbas para os referidos fundos. A redução da capacidade tributária dos Estados teve como consequência a degradação de suas contas públicas.⁸²

A arrecadação tributária em nível federal tinha como principais fontes, nesse período, o IR e o IPI. A receita dos Estados se encontrava cada vez mais dependente do remodelado ICMS, que chegou a representar 90% das receitas estaduais.⁸³

2. O Federalismo Fiscal na Constituição Federal de 1988

O constituinte inovou pouco ao definir o sistema tributário no texto de 1988. Basicamente a tendência foi redistribuir receitas, ainda que alguns tributos tenham sido eliminados ou fundidos.⁸⁴ A Constituição Federal assumiu objetivo oposto ao regime anterior, descentralizando os recursos tributários e aumentando os repasses às entidades subnacionais, principalmente em favor dos Municípios, que também recebem repasse de verbas estatais. Os Fundos de Participação responsáveis pela partilha da receita do imposto de renda e do IPI foram majorados de 10% para 21,5%.⁸⁵ Colaciona-

⁸¹ Ibidem. p. 56-57.

⁸² BORDIN, Luís Carlos Vitali. Op. cit., p. 66

⁸³ Ibidem. p. 66.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 269.

⁸⁵ BORDIN, Luís Carlos Vitali. Op. cit., p. 70-72.

se uma tabela demonstrativa das principais diferenças em relação a divisão da receita.⁸⁶

Transferências Intergovernamentais e Partilhas de Receita	
1967	1988
UNIÃO	
<ul style="list-style-type: none"> Fundo de Participação dos Estados (10 % do IR + IPI) Fundo de Participação dos Municípios (10% do IR + IPI) 40% do IUCL, 60% do IUEE e 90% do IUM, transferidos a estados, Distrito Federal e municípios Receita do ITR atribuída aos municípios 	<ul style="list-style-type: none"> Fundo de Participação dos Estados (21,5 % do IR + IPI) Fundo de Participação dos Municípios (21,5% do IR + IPI) Fundo de Ressarcimento das Exportações (10% do IPI)* Receita do ITR atribuída aos municípios Fundos de Desenvolvimento Regional - NO, NE e CO (3% da Receita do IR + IPI)
ESTADOS	
<ul style="list-style-type: none"> 20% do ICM atribuído aos municípios 	<ul style="list-style-type: none"> 25% do ICMS atribuído aos municípios 50% do IPVA atribuído aos municípios

A nova configuração da arrecadação brasileira foi basicamente marcada por aspectos políticos, em detrimento de questões técnicas, de modo que a descentralização de receitas não foi acompanhada por uma realocação de encargos para Estados e Municípios, o que tentou se corrigir posteriormente com a chamada “Operação Desmonte”.⁸⁷

Adicionalmente, o aumento no repasse de verbas funcionou como um incentivo para a criação de novos Municípios, e foi o que de fato ocorreu, principalmente nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, maiores beneficiárias das novas regras. Ao longo de treze anos, de 1988 até 2001, foram instauradas 1.460 unidades federativas desse tipo, o que resultou em mais endividamento dos cofres públicos.⁸⁸ Outra particularidade negativa do novo desenho institucional foi o desequilíbrio da repartição das verbas federais, visto que os Municípios com populações mais minguadas tinham prioridade ao receber tais verbas. Dessa forma, os Municípios de porte médio se encontravam desfavorecidos, pois não eram beneficiários dessa regra, ao mesmo

⁸⁶ ARAUJO, Alex Macedo de. **Dinâmica do Federalismo Brasileiro e Guerra Fiscal**. 153 f. Dissertação de mestrado, Departamento de Geografia, USP, São Paulo, 2009, p. 70.

⁸⁷ Ibidem, p. 71.

⁸⁸ CATAIA, Márcio Antônio. **Território Nacional e Fronteiras Internas**. Tese de doutoramento, Departamento de Geografia, USP, São Paulo, 2001. p. 80.

tempo que não tinham dimensão e potencial econômico suficientes para angariar fundos suficientes por meio de suas próprias competências.

O governo federal, necessitando de mais recursos após a dilapidação de sua receita, passou a instituir contribuições sociais dos tipos mais diversos a fim de sanar o problema, o que foi responsável pela elevação sem precedentes da carga tributária. Como tributos desse tipo não precisam necessariamente ser divididos com outros entes federativos, seu produto fica inteiramente a cargo da União, com a ressalva de que suas finalidades são determinadas pela Constituição. A proliferação de contribuições desse tipo representou perda de qualidade técnica no sistema, pois incidiam cumulativamente, gerando distorções de preços e diminuindo a competitividade da produção brasileira frente ao mercado internacional. O remédio encontrado foi o aumento da alíquota do PIS e da COFINS (nos anos de 2002 e 2003, respectivamente), aliado a mudança para se retirar a cumulatividade.⁸⁹

A competência residual continuou a cargo da União somente, ao passo que também permaneceram em competência comum a todas as entidades federativas as taxas e contribuições de melhoria⁹⁰

Já na época da reelaboração do sistema tributário encartada na Constituição Federal, surgiu a hipótese de fundir o ISS e o ICM para a criação de um tributo sobre o valor adicionado chamado IVA, ideia que foi alvo de ferrenha oposição por parte dos Municípios, que não se dispunham a abrir mão da tributação dos serviços. Ambos impostos permaneceram existindo, mesmo que suas hipóteses fossem similares, o que contraria a melhor técnica tributária.⁹¹

⁸⁹ BORDIN, Luís Carlos Vitali. Op. cit., p. 73-74.

⁹⁰ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 92.

⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 269.

CAPÍTULO 3

DISTORÇÕES DO SISTEMA E SOLUÇÕES APRESENTADAS PELA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA

1. Natureza Jurídica e Econômica do ICMS

Como já demonstrado em capítulos anteriores, o ICMS encontra suas raízes no Imposto sobre Vendas Mercantis, e suas fases de desenvolvimento posteriores: IVC e ICMS. O tributo em comento adotou a última roupagem mencionada na reforma tributária realizada em 1965, e sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi regulado finalmente pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir⁹², adquirindo suas feições atuais.

Segundo a elaboração do professor Roque Carrazza, a formação histórica do ICMS compreende cinco operações sobre as quais recai a imposição, a saber: operações mercantis; serviços de transporte interestadual e intermunicipal; serviços de telecomunicação; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁹³

É imprescindível para incidir a tributação em ICMS que haja atividade empresarial formalmente estabelecida. A circulação da mercadoria deve ser compreendida como venda. Cabe aos Estados a definição das alíquotas pertinentes, que variam a depender da localidade e do produto, conferindo enorme complexidade ao sistema.⁹⁴

A Constituição Federal assevera em seu artigo 155, § 2º, I a não cumulatividade do ICMS, o que implica que o montante gasto em cada etapa da cadeia produtiva pode ser compensado na etapa seguinte, de modo a não gerar a incidência “em cascata”, danosa para a economia. Inicialmente, o crédito do ICMS era do tipo físico, o que

⁹² BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 13 set 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm> . Acesso em: 03 nov 2018.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 49.

⁹⁴ GUIMARÃES, Vasco Branco. Op. cit., p. 46.

significa que só poderia ser compensado tributo relativo a bens que efetivamente integrassem o produto final. Portanto, gastos empresariais em máquinas e outros elementos estariam excluídos dessa hipótese. Contudo, com a Lei Complementar nº 87/96 e sua posterior alteração pela Lei Complementar nº 102/2000, a compensação do ICMS passou a aceitar o critério denominado de crédito financeiro, que abarca também tributação referente aos investimentos dos bens do ativo fixo, ou seja, todos aqueles bens que compõem a estrutura e o funcionamento das empresas.⁹⁵

O contribuinte do ICMS é definido no artigo 4º da Lei nº 87/1996 como “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”⁹⁶ O princípio da não-cumulatividade, imposto ao ICMS desde a Emenda Constitucional nº 18/65, confere direito de crédito ao longo de toda a cadeia produtiva, excetuado o consumidor. Portanto, o ordenamento jurídico pressupõe que sobre o comprador recaia a repercussão econômica do tributo, pois é no momento da operação de venda que efetivamente se manifesta sua capacidade contributiva.⁹⁷

A legislação pertinente ao ICMS é extensa, incluindo o art. 155, II, da Constituição de 1988, a Lei Complementar nº 87/1996, a Lei Complementar nº 24/75, diversas Súmulas do STJ e do STF, leis estaduais e distritais, instruções normativas da Receita Federal do Brasil, entre outras.⁹⁸ Isso se reflete nas diversas formas nas quais o tributo é cobrado, formando um conjunto bem heterogêneo de hipóteses de

⁹⁵ COSTA, André Luis Macedo Pereira da. **Não cumulatividade do ICMS à luz da doutrina e da jurisprudência.** Conteúdo Jurídico, 10 mai 2018. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,nao-cumulatividade-do-icms-a-luz-da-doutrina-e-da-jurisprudencia,590684.html>>. Acesso em: 4 nov. 2018.

⁹⁶ BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 13 set 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 4 nov 2018.

⁹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização dos IVAs do Brasil para o desenvolvimento produtivo.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 539-540.

⁹⁸ ROCHA, Renato de Amorim. **Modulação de efeitos em guerra fiscal de ICMS em face da aprovação da proposta de Súmula Vinculante n. 69.** Brasília: IDP/ EDB, 2017. p. 6.

incidência. Há parcelas que se comportam de maneira similar a um imposto sobre valor adicionado, outras que se assemelham a um imposto monofásico sobre a produção de bens, parte expressiva que incide sobre a produção industrial, uma espécie de tarifa aduaneira estabelecida entre Estados e ainda um regime especial incidente sobre vendas de pequenas e microempresas.⁹⁹

Desde a edição da Lei Complementar nº 87/1996, foi estabelecido que o valor correspondente ao ICMS integra a base de cálculo deste tributo, no que a doutrina chama de “cálculo por dentro”. Essa dinâmica faz com que exista uma alíquota nominal (definida legalmente) e uma alíquota real (a que efetivamente é aplicada), pois a base de cálculo utilizada é o valor da operação mercantil, já considerando a tributação ali embutida. Dessa forma, o percentual de incidência é majorado, mesmo que seja divergente da alíquota nominal.¹⁰⁰

A alíquota do ICMS tem dois regimes diversos: a aplicável às operações internas, que não ultrapassam os limites territoriais do Estado, e a referente às operações interestaduais. Por força de dispositivos constitucionais (artigo 155, § 2º, incisos V e seguintes), cabe ao Senado Federal, por meio de resolução, estabelecer balizas com alíquota máxima e mínima para operações internas. Para operações interestaduais, os Estados devem obediência ao inciso VI, que estabelece que o percentual de incidência não pode exceder o cobrado em operações internas. Cumpre lembrar que as diversas alíquotas presentes em cada Estado devem ser definidas por lei.¹⁰¹

Em recente intervenção no texto da Carta Magna, a Emenda Constitucional nº 87/2015¹⁰² definiu novo sistema de alíquotas para operações interestaduais. A reforma

⁹⁹ REZENDE, Fernando. **ICMS - Gênese, Mutações, Atualidades e Caminhos para a Recuperação. Volume 2.** Rio de Janeiro: FVG, 2012. p. 17.

¹⁰⁰ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. O cálculo por dentro do ICMS: entre a indesejada tradição e a inconstitucional inovação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, nº 219, dez. 2013.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 88-91

¹⁰² BRASIL, **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87, DE 16 DE ABRIL DE 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, 16 abr 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 8 nov. 2018.

se deveu em grande parte à ascensão do comércio eletrônico, o que aumentou consideravelmente a quantidade de transações para fora dos limites dos Estados. Foi instituído, pela nova regra, o diferencial de alíquotas para todas as operações e prestações de serviço interestaduais. O percentual de incidência, nestes casos, consiste na diferença entre a alíquota referente ao Estado de origem (estabelecida por resolução do Senado) e a alíquota interna do Estado onde o destinatário estiver localizado. A fim de se atenuar os problemas decorrentes de perdas de receita e promover uma melhor adaptação, foi criada uma progressão durante período de transição, e a partir de 2019 o funcionamento será conforme o planejamento da Emenda Constitucional nº 87/2015, com o ICMS dessas operações e prestações destinado integralmente aos Estados de origem.¹⁰³

A Constituição Federal de 1988 alargou a base de incidência do ICMS, compreendendo também uma fonte vultosa de receita. Comunicações, eletricidade e combustíveis passaram a ser tributadas pelos Estados por meio do imposto mencionado. As *blue chips*, como são chamadas, arrecadaram 36% do total auferido com o ICMS em 2015, por exemplo.¹⁰⁴

Por fim, para que se tenha noção da dimensão da arrecadação do ICMS, colacionam-se os seguintes quadros expositivos. É possível perceber que o tributo analisado é a mais importante fonte de recursos dos Estados da federação, e em 2016 correspondeu a 20,37% do montante de impostos recolhidos no Brasil naquele ano, ou 6,6% do PIB nacional. Deve-se notar também a importância dos bens e serviços na composição da matriz tributária brasileira (correspondente a ICMS, IPI, IRPJ-LP e ISS).¹⁰⁵

¹⁰³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Novo regime do ICMS nas operações interestaduais (EC 87/2015)**. Jornal Carta Forense, 04 mai 2015. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/novo-regime-do-icms-nas-operacoes-interestaduais-ec-872015/15286>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

¹⁰⁴ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **ICMS: Entraves Jurídicos e Econômicos e Propostas de Melhoria**. In: SACHSIDA, Adolfo (Org.). Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas. Brasília: IPEA, 2017. p. 42.

¹⁰⁵ BRASIL, Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2016: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

Receita Tributária por Tributo e Competência - 2015 e 2016

Tributo/Competência	2015			2016		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.925.451,14	32,11%	100,00%	2.027.014,48	32,38%	100,00%
Tributos do Governo Federal	1.316.253,83	21,95%	68,36%	1.383.758,72	22,11%	68,27%
Orçamento Fiscal	475.738,09	7,93%	24,71%	509.056,91	8,13%	25,11%
Imposto de Renda	341.964,79	5,70%	17,76%	386.789,23	6,18%	19,08%
Pessoas Físicas	27.198,66	0,45%	1,41%	28.284,50	0,45%	1,40%
Pessoas Jurídicas	104.910,17	1,75%	5,45%	131.180,67	2,10%	6,47%
Retido na Fonte	209.855,96	3,50%	10,90%	227.324,06	3,63%	11,21%
Imposto sobre Produtos Industrializados	48.048,71	0,80%	2,50%	41.851,41	0,67%	2,06%
Imposto sobre Operações Financeiras	34.681,05	0,58%	1,80%	33.644,72	0,54%	1,66%
Impostos sobre o Comércio Exterior	38.969,36	0,65%	2,02%	31.447,61	0,50%	1,55%
Taxas Federais	5.314,60	0,09%	0,28%	8.526,72	0,14%	0,42%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	3.004,83	0,05%	0,16%	2.741,29	0,04%	0,14%
Contrib. Custeio Pensões Militares	2.649,78	0,04%	0,14%	2.929,51	0,05%	0,14%
Imposto Territorial Rural	1.104,97	0,02%	0,06%	1.126,42	0,02%	0,06%
Orçamento Seguridade Social	673.918,57	11,24%	35,00%	698.331,80	11,16%	34,45%
Contribuição para a Previdência Social (1)	320.447,09	5,34%	16,64%	335.032,12	5,35%	16,53%
Cofins	199.876,00	3,33%	10,38%	201.517,28	3,22%	9,94%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	59.146,89	0,99%	3,07%	66.759,99	1,07%	3,29%
Contribuição para o PIS/Pasep	52.589,86	0,88%	2,73%	52.834,19	0,84%	2,61%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	29.339,60	0,49%	1,52%	30.691,15	0,49%	1,51%
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	5.422,13	0,09%	0,28%	4.254,27	0,07%	0,21%
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	4.241,70	0,07%	0,22%	4.242,83	0,07%	0,21%
Contribuições Rurais	1.573,53	0,03%	0,08%	1.636,64	0,03%	0,08%
Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	1.281,77	0,02%	0,07%	1.363,35	0,02%	0,07%
Demais	166.597,17	2,78%	8,65%	176.370,01	2,82%	8,70%
Contribuição para o FGTS (2)	118.322,54	1,97%	6,15%	124.713,45	1,99%	6,15%
Salário Educação	19.038,91	0,32%	0,99%	19.473,11	0,31%	0,96%
Contribuições para o Sistema S	18.153,27	0,30%	0,94%	18.427,89	0,29%	0,91%
Cide Combustíveis	3.271,18	0,05%	0,17%	6.001,24	0,10%	0,30%
Cide Remessas	2.983,43	0,05%	0,15%	2.939,95	0,05%	0,15%
Outras Contribuições Federais (3)	2.172,45	0,04%	0,11%	2.249,98	0,04%	0,11%
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.656,79	0,03%	0,09%	1.043,75	0,02%	0,05%
Dívida Ativa Outros Trib. e Contrib.	-490,40	-0,01%	-0,03%	0,93	0,00%	0,00%
Contrib. S/Rec..Concess..Permiss..Energ.Elet.	890,35	0,01%	0,05%	826,34	0,01%	0,04%
Cota-Parte Contrib. Sindical	598,64	0,01%	0,03%	693,37	0,01%	0,03%
Tributos do Governo Estadual	489.263,46	8,16%	25,41%	514.841,11	8,23%	25,40%
ICMS	396.513,09	6,61%	20,59%	412.856,99	6,60%	20,37%
IPVA	36.218,71	0,60%	1,88%	39.012,85	0,62%	1,92%
ITCD	6.460,68	0,11%	0,34%	7.262,15	0,12%	0,36%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	21.093,07	0,35%	1,10%	23.248,33	0,37%	1,15%
Outros Tributos Estaduais	28.977,91	0,48%	1,50%	32.460,79	0,52%	1,60%
Tributos do Governo Municipal	119.933,85	2,00%	6,23%	128.414,66	2,05%	6,34%
ISS	54.820,00	0,91%	2,85%	54.622,10	0,87%	2,69%
IPTU	31.690,82	0,53%	1,65%	37.561,70	0,60%	1,85%
ITBI	10.097,61	0,17%	0,52%	9.639,25	0,15%	0,48%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	9.271,29	0,15%	0,48%	10.118,36	0,16%	0,50%
Outros Tributos Municipais	14.054,13	0,23%	0,73%	16.473,25	0,26%	0,81%

(1) - Receitas Correntes INSS + Recuperação de Créditos INSS. Exclui Transferências a terceiros (Sistema "B" e Salário-Educação) e Inclui a Contribuição do INSS sobre faturamento.

(2) - Inclui as contribuições devidas ao trabalhador e por demissão sem justa causa.

(3) Inclui: CPMF, FUNDAF, CONDECINE, Selo Esp. Controle, Contrib. Ensino Aero v., Contrib. Ensino Prof. Marít., Adic. Pass. Aéreas Domést., Contrib. s/ Lojas Francas, Dep. Aduan. e Rec. Alfand., Contrib. p/ o P.N. PROTERRA, Outras Contrib. Sociais e Econômicas e Contrib. s/ Faturam. Empresas Informatica, Contr. Montepio Civil, Contrib. Fundo de Saúde - PMDF/BMDF, Contrib. Fundo Invest. Reg., Reserva Global de Reversão.

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2007 a 2016

												% da Arrecadação Total
Cód.	Tipo de Base	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Repres. Gráfica
1000	Renda	19,30%	20,45%	19,63%	18,22%	19,09%	17,93%	18,16%	18,07%	18,30%	19,97%	
2000	Folha de Salários	24,55%	24,54%	26,61%	26,21%	25,85%	26,66%	25,99%	26,20%	26,11%	26,31%	
3000	Propriedade	3,54%	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,87%	3,90%	4,09%	4,44%	4,67%	
4000	Bens e Serviços	47,60%	49,52%	48,21%	49,62%	49,11%	49,61%	50,23%	50,00%	49,37%	47,39%	
5000	Trans. Financeiras	4,82%	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	
9000	Outros Tributos	0,18%	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

2. Distorções

2.1. Cumulatividade Residual e Substituição Tributária

Além do fenômeno conhecido como guerra fiscal, que será desenvolvido em tópico apartado, o sistema tributário em seu desenho atual apresenta diversas outras distorções.

Por exemplo, apesar de se pretenderem tributos não-cumulativos (por força de dispositivo constitucional), tanto no IPI quanto no ICMS pode ser verificada a chamada cumulatividade residual, decorrente da exclusão de diversos agentes econômicos e operações da base de incidência, que provocam uma ruptura na cadeia de direito de crédito formada, impossibilitando os estornos dos créditos anteriores e cristalizando o ônus sobre o contribuinte *de jure*.¹⁰⁶ No caso do IPI, ainda há a problemática associada ao estorno de créditos relacionados aos bens do ativo fixo das empresas. Pode-se citar também a vedação do direito de crédito para serviços de comunicação para empresas, também, por não poder se precisar exatamente quanto daquela atividade é efetivamente usada para fins empresariais.¹⁰⁷

O mecanismo da substituição tributária é amplamente utilizado na tributação de ICMS. Tal prática consiste em uma manobra em que o contribuinte transfere a outrem o ônus de suportar a carga econômica do tributo. Pode ser efetivada antes ou depois da

¹⁰⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. Op. cit., p.542.

¹⁰⁷ Ibidem, p. 543.

realização da operação ou prestação tributada. Quando ocorre depois, chama-se substituição tributária “pra trás” e não gera maiores problemas pois a base de cálculo é conhecida. A dificuldade surge na substituição “pra frente”. O sistema depende de um cálculo que presumia a base de cálculo, já que a cobrança se dava antes da operação de venda efetivamente acontecer.¹⁰⁸ A doutrina pertinente ao tema já apregoava sua inconstitucionalidade, que foi confirmada pelo STF no RE 593.489, cuja decisão permite a restituição da diferença eventualmente existente entre o tributo calculado e o que deveria de fato ser cobrado.¹⁰⁹

2.2. Guerra Fiscal

Desde os anos 1960 se registra a utilização pelos governos estaduais de benesses concedidas a empresas na forma de isenções, reduções e tratamento diferenciado na tributação, para atraí-las e assim incentivar o desenvolvimento econômico.¹¹⁰ O governo federal patrocinou a edição da Lei Complementar nº 24/1975, que definiu a obrigatoriedade de um convênio entre estados para convalidar ou revogar as concessões existentes, bem como as subsequentes. O referido convênio se consubstanciou no CONFAZ, cuja atuação se mostra insuficiente perante a disputa indiscriminada e incessante por investimentos.¹¹¹ A tônica da atuação dos governos estaduais revela um exame pouco aprofundado das consequências econômicas dessas concessões, e aponta para a inobservância do caráter eminentemente fiscal do ICMS, cuja principal finalidade é a arrecadação.¹¹²

Cabe lembrar que apesar de ocorrer majoritariamente entre Estados e com o ICMS como instrumento, a questão da concorrência fiscal também diz respeito aos Municípios, minorando suas cobranças relativas a ISS e IPTU.¹¹³ A dinâmica em

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 328.

¹⁰⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Notícias STF**. 19 out. 2016. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

¹¹⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 94.

¹¹¹ REZENDE, Fernando. Op. cit., p. 40.

¹¹² FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Op. cit., p. 94.

¹¹³ Ibidem, p. 99.

questão levou ao estabelecimento da alíquota mínima do ISS em 2% com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 37/2002.¹¹⁴

Diversos fatores concorrem para a dinâmica da guerra fiscal. A primordial é a falta de políticas tendentes a desenvolver regiões menos industrializadas, tarefa que segundo o texto constitucional, é da alçada do governo federal. Ante a omissão, os Estados fizeram o que lhes parecia possível, e o modelo estabelecido não favorece a regulação das relações entre os entes federativos.¹¹⁵

Os investimentos privados, tanto internos quanto externos, revelaram um crescimento na década de 1990 com o reaquecimento da economia, o que causou um exacerbamento da concorrência entre os Estados desde aquela época, a fim de atrair indústrias para seus territórios. A supressão de mercadorias semi elaboradas destinadas a exportação da base de incidência do ICMS, o que resultou em perda de receitas estaduais, contribuiu para a degradação das relações entre os entes tributantes.¹¹⁶

A tributação dos setores de comunicação, eletricidade e combustíveis (chamados de *blue chips*), cuja adesão ao ICMS foi estabelecida pela Constituição de 1988, também foi um fator importante para o aumento da concorrência fiscal desde então. Como os elementos mencionados são essenciais para o funcionamento da economia, as alíquotas referentes a esses setores já foram majoradas quase ao limite, o que possibilitou aos Estados diminuir os percentuais de incidência em outros campos.¹¹⁷

Como consequência mais direta e lógica da concorrência fiscal, revela-se uma diminuição nos valores arrecadados por meio do ICMS, o que abala os orçamentos estaduais. Pode-se observar também que as desigualdades regionais são mantidas. Tendo em vista que a concessão de benefícios fiscais é prática disseminada entre todos os Estados da federação, as indústrias acabam se instalando nas regiões onde

¹¹⁴ BRASIL, **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 37, DE 12 DE JUNHO DE 2002**. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm>. Acesso em: 9 nov. 2018.

¹¹⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Op. cit., p. 100.

¹¹⁶ TEDESCO, Paulo Camargo. **A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): exigência, pelo Estado de Destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem**. 171 f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, USP, São Paulo, 2014. p. 44.

¹¹⁷ LUKIC, Melina de Souza Rocha. Op. cit, p. 43-44.

as condições para empreender são mais favoráveis, levando em conta elementos como mão de obra, matéria prima e infra estrutura. Via de regra, tais condições estão localizadas nos Estados mais desenvolvidos economicamente.¹¹⁸

Adicionalmente, o setor privado demonstra se imiscuir na condução de políticas públicas, tamanha é a dependência dos governos estaduais de seus investimentos e o “leilão” realizado entre os Estados. Contudo, nem mesmo para as indústrias o cenário é completamente favorável. Cumpre lembrar a instabilidade decorrente da insegurança jurídica das concessões de benefícios fiscais. O STF tem reconhecido reiteradamente a inconstitucionalidade dos favores aos setores produtivos, até mesmo ordenando o pagamento de tributos retroativos. Ademais, há o temor de que os concorrentes possam receber vantagens superiores, o que prejudicaria sua posição no mercado.¹¹⁹

Embora a dinâmica da guerra fiscal seja deletéria a todos os envolvidos, os Estados não demonstram interesse em reformar o sistema. A Lei Complementar nº 87/1996 continha em sua formulação original dispositivos destinados a acabar com estes conflitos, que receberam o veto presidencial por pressão de governadores e parlamentares.¹²⁰

2.2.1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O STF, sob a égide da Constituição de 1988, tem reiteradamente declarado a inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, sem o devido respeito ao procedimento definido nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 24/1975. A exceção é a retirada do ICMS das contas referentes a serviços públicos de água, luz, telefone e gás.¹²¹

Sobre o tema, o ministro Gilmar Mendes assevera:

A questão não está na concessão em si do benefício fiscal, que não é vedada, mas em fazê-lo de forma descoordenada, transferindo o custo da desoneração para os demais entes federados. Trata-se, em rigor, de um problema federativo

¹¹⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Op. cit., p. 105-106.

¹¹⁹ Ibidem, p. 109.

¹²⁰ Ibidem, p. 104.

¹²¹ ROCHA, Renato de Amorim. Op. cit., p. 9.

complexo, que impõe a necessidade de coordenar esforços e impedir que um ente federado possa impor sua vontade aos demais, de maneira unilateral e descoordenada.¹²²

Para analisar a atuação do STF sobre o tema da guerra fiscal, é preciso ter em mente que o Poder Judiciário segue um ritmo diferente das políticas estaduais, sendo as últimas bem mais ágeis. Por diversas vezes, os Estados revogaram leis que haviam sido submetidas ao crivo da corte para em seguida editar normas com conteúdo semelhante. As ações perdiam o objeto, e os benefícios fiscais eram mantidos.¹²³

O volume de ações em que se debate a atividade dos Estados em contexto de guerra fiscal não é pequeno, e culminou no julgamento de quatorze Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade durante a sessão de 1º de junho de 2011, asseverando a incompatibilidade com o texto constitucional de leis de seis Estados e do Distrito Federal.¹²⁴

Uma das reações por parte dos entes tributantes levou ao RE 851421/DF, cujo conteúdo foi dotado de repercussão geral em 22 de maio de 2015. Os dispositivos constitucionais debatidos são os artigos 146, III, b; 150, § 6º; e 155, § 2º, XII, g. A controvérsia é a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal perdoarem dívidas surgidas por meio de benefícios fiscais posteriormente considerados inconstitucionais pela suprema corte. O referido recurso ainda não foi julgado até a presente data.¹²⁵

A jurisprudência do STF tem sido pacífica no sentido de coibir concessões unilaterais de benefícios fiscais. A esse respeito, cabe observar o que foi consignado em julgamento de Embargos de Declaração na ADI 3794:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE

¹²² MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1423.

¹²³ SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 99.

¹²⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **ADIn 3.421: Releitura da “Guerra Fiscal” do ICMS**. Migalhas, 20 jan 2014. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194464,101048-ADIn+3421+Releitura+da+Guerra+Fiscal+do+ICMS>>. Acesso em: 20 nov 2018.

¹²⁵ ROCHA, Renato de Amorim. Op. cit., p. 11.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO.

1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei n.º 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão.
2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes.
3. A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida.¹²⁶

Contudo, em situações excepcionais o STF vem admitindo a modulação de efeitos. Assim ocorreu por ocasião do julgamento da ADI 4481, que declarou inconstitucionais diversos dispositivos de leis referente a benesses fiscais no âmbito do Estado do Paraná. Ponderando acerca da estabilidade de relações constituídas ao longo de oito anos entre o Estado e os contribuintes, o plenário resolveu prestigiar a boa-fé, prover segurança jurídica, e resolveu modular os efeitos, que foram definidos como *ex nunc*, válidos a partir da data do julgamento. Portanto, no caso em tela não foi cobrado retroativamente o tributo que foi instrumento de benefícios fiscais.¹²⁷ A mudança de posicionamento ocorreu devido ao tempo de vigência das concessões, e à demora do STF em se julgar o feito. A tendência à modulação de efeitos foi confirmada no julgamento das ADIs 3.796 e 2.663 durante a sessão do dia 8 de março de 2017. A fim de mitigar o problema, foi recomendado que os relatores de processos semelhantes

¹²⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 3.794/PR**. Requerente: Estado do Paraná. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário. Julgado em 15/12/2014. Brasília, DF, 15/12/2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=304003778&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

¹²⁷ SIMONE, Diego Caldas Rivas de. **Guerra Fiscal – Pela primeira vez, STF mantém benefício de ICMS até julgá-lo inconstitucional**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 19 mar 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/guerra-fiscal-pela-primeira-vez-stf-mantem-beneficio-de-icms-ate-julga-lo-inconstitucional/>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

avaliem a possibilidade de concederem medidas cautelares contra benefícios fiscais realizados sem anuência do CONFAZ.¹²⁸

Após repetidas vezes em que o plenário do STF foi instado a se declarar acerca da constitucionalidade de benefícios fiscais estaduais, foi elaborada a proposta de súmula vinculante nº 69, de autoria do ministro Gilmar Mendes, cujo teor é o seguinte:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.¹²⁹

Todavia, a proposta não foi julgada ainda. Em parecer, o Ministério Público Federal recomendou o sobrestamento do feito até que seja julgada a ADPF 198 (que põe em questão a exigibilidade de unanimidade em reuniões do CONFAZ para a aprovação de vantagens fiscais). Também é indicada a necessidade de modulação de seus efeitos, para que não sejam rompidas de imediato relações estabelecidas de boa-fé e por períodos prolongados entre os contribuintes e os Estados. Como já explanado aqui, é uma tendência demonstrada pelo STF nos últimos anos.¹³⁰

O professor Fernando Scaff demonstra ceticismo quanto a capacidade da súmula vinculante de acabar com a guerra fiscal, caso seja aprovada. A esse respeito, lembra que hoje para concessão de vantagens fiscais, os governos estaduais publicam normas dotadas de generalidade e isonomia para contribuintes no mesmo Estado. Com a aprovação da referida súmula, pode-se passar a um regime de concessões extraoficiais, que só agravaria o cenário definido atualmente.¹³¹

¹²⁸ NETO, Celso de Barros Correia. **Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal**. Consultor Jurídico. 18 mar. 2017.

Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

¹²⁹ BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer nº 2686/2014**. Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros. 31 mar. 2014. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 21 nov 2018.

¹³⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Op. cit., p. 16-19.

¹³¹ SCAFF, Fernando Facury. Op. cit, p. 101-102.

3. Proposta de reforma

Delimitados os principais problemas do sistema tributário nacional, procede-se à análise de propostas de reformas para aprimorá-lo. Durante a elaboração da Constituição de 1988, foi criada no Ministério do Planejamento a Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira. O parecer do grupo defendeu diversas mudanças no ICM: adoção do princípio de destino; incorporação dos serviços a sua base de incidência; e competência tributária aos Estados para definirem suas alíquotas. Foi possível incorporar integralmente apenas a última sugestão.¹³² Em outros momentos, foi tentada a unificação do ICMS, IPI e ISS em um imposto sobre valor agregado único, mas todas as propostas foram rejeitadas por não terem logrado êxito em harmonizar os interesses dos entes federativos.¹³³

Das propostas de emenda constitucional focadas no sistema tributário existentes atualmente, a de autoria do deputado Luiz Hauly e a realizada pelo Centro de Cidadania Fiscal convergem na pretensão de simplificar o sistema. Ambas querem promover a unificação de diversos tributos em um imposto do tipo IVA, chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), bem como criar a figura do imposto seletivo.¹³⁴ Nos parágrafos seguintes se discorrerá sobre a proposta do CCiF, que advoga pela incidência maior de impostos sobre o consumo do que sobre a renda.

A primazia da tributação sobre o consumo se justifica por três motivos principais: a finalidade primordial do imposto é a arrecadação, e políticas públicas são mais eficientes como instrumento de distribuição de renda do que desoneração; o risco de evasão fiscal é menor na tributação sobre o consumo; e a tributação sobre a renda incide também sobre a poupança, o que gera efeitos danosos na economia, pois se diminuem os investimentos.¹³⁵

¹³² REZENDE, Fernando. Op. cit., p. 47-48.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. **É possível a criação do IVA no Brasil?** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.) IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 28.

¹³⁴ ANGELIS, Ângelo de; ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. **Caminhos da reforma tributária no Brasil**. Jota, 25 jul 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>. Acesso em: 21 nov 2018.

¹³⁵ APPY, Bernard. **Tributação do consumo e distribuição da renda**. Estado de S. Paulo, São Paulo, 13 dez 2016. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,tributacao-do-consumo-e-distribuicao-de-renda,10000094156>>. Acesso em 21 nov 2018.

O imposto seletivo é de competência do governo federal, de incidência monofásica e destinado a onerar os bens e serviços que ocasionam externalidades negativas, como bebidas alcoólicas e cigarros. A intenção manifesta é desestimular o consumo dos bens sobre os quais recaiam este tributo.¹³⁶

Segundo o CCF, o IBS aglutinaria o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS. Seu intuito é alargar ao máximo a base de incidência do tributo, que teria como fatos geradores bens, serviços, direitos e intangíveis, pois o objetivo é alcançar o consumo em todas suas formas, atentando ao dinamismo da economia atual.¹³⁷

O IBS ancora-se no princípio da não-cumulatividade (já estipulado pela Constituição Federal em relação ao ICMS, mas conforme mencionado anteriormente, o dispositivo carece de efetividade), sendo cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, com direito a crédito do imposto recolhido em etapa precedente. Assim como no sistema atual, impõe-se a vedação de créditos referentes a bens e serviços de consumo pessoal, que se tente mascarar como empresarial.¹³⁸

O princípio da tributação no destino também é incorporado à elaboração do IBS. Portanto, quando o destino for o mercado externo, não incidirá o tributo em tela. Ao processo de devolução dos créditos acumulados se pretende conferir mais agilidade, especialmente no tocante às exportações. Quanto às importações, continuará sendo coletado o imposto. A respeito dos bens e serviços relativos a investimentos, ou seja, os bens de capital, também é assegurada a devolução célere e integral dos créditos acumulados. Repisa-se a intenção primordial do IBS de incidir somente sobre o consumo.¹³⁹

Diferentemente do ICMS, o cálculo do IBS será “por fora”, ou seja, o valor correspondente ao tributo não integrará sua base de cálculo, em atenção ao princípio da transparência. Outra medida que proporciona mais transparência, bem como

¹³⁶ THAME, Antonio Carlos de Mendes. **Texto da Emenda Substitutiva Global à PEC 293-A Apresentada pelo Deputado Antonio Carlos Mendes Thame**. Centro de Cidadania Fiscal, ago 2018. Disponível em: <<http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2018/08/PEC-e-JUSTIFICATIVA-Emenda-Mendes-Thame-1-1.pdf>>. Acesso em: 21 nov 2018. p. 27.

¹³⁷ Ibidem, p. 26.

¹³⁸ Ibidem, p. 27-28.

¹³⁹ Ibidem, p. 28.

simplicidade, é a adoção de alíquota uniforme para todos os bens e serviços (ainda que variável entre Estados e Municípios, como será explicado mais adiante).¹⁴⁰

Questões de conflitos entre a União, os Estados e os Municípios constituem o principal empecilho à adoção de reformas no sistema tributário, pois a maior dificuldade é harmonizar seus interesses. O modelo proposto pelo CCiF reparte as verbas do IBS entre as três esferas de poder. Em respeito a sua autonomia, cada ente tributante estabelecerá seu percentual de incidência, e caberá ao contribuinte pagar um imposto cuja alíquota seja o resultado da soma da alíquota municipal, estadual e federal. No caso de transações interestaduais e intermunicipais, incide a alíquota referente ao Estado ou Município de destino.¹⁴¹

O Tribunal de Contas da União calculará alíquotas de referência, de forma a repor a perda de receitas decorrente da extinção das espécies tributárias aludidas. Assim, a alíquota de referência municipal repõe a perda relativa ao ISS de todos os Municípios; a estadual, a perda relativa ao ICMS de todos os Estados; por fim, a federal será calculada levando em conta perdas relativas ao PIS, ao IPI, e à COFINS, deduzido o aumento de arrecadação causado por novo imposto criado, o imposto seletivo. As alíquotas de referência não são vinculantes, podendo os entes tributantes estabelecerem percentuais distintos por meio de lei ordinária. A condição necessária é que não se criem distinções entre bens e serviços, tampouco benefícios fiscais.¹⁴²

A capacidade tributária dos entes federativos não se reduz no modelo proposto; ao contrário, se estende, pois no momento que ocorre o lançamento do IBS, os recursos devem ser aproveitados concomitantemente em benefício das três esferas.¹⁴³

O método de partilha da receita ocorre conforme o texto elaborado pelo CCiF:

a receita atribuível ao Estado “A” será calculada a partir da soma do saldo entre débitos e créditos da parcela estadual do imposto dos estabelecimentos localizados em seu território, somando-se a parcela estadual do imposto incidente nas vendas de outros Estados para o Estado “A” (a qual já será

¹⁴⁰ Ibidem, p. 28.

¹⁴¹ Ibidem, p. 29.

¹⁴² Ibidem, p. 30.

¹⁴³ CÂMARA, Aristóteles. **Proposta IBS amplia o federalismo brasileiro**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Nacionalização e Integração entre Processo Administrativo e Judicial*. São Paulo: FGV, 2018. p. 9.

cobrada com base na alíquota do Estado “A”) e subtraindo-se o imposto incidente nas vendas do Estado “A” para outros Estados. Vale notar que este modelo só é factível por conta da ampla disseminação do uso da nota fiscal eletrônica no Brasil.¹⁴⁴

Segundo a proposta, será criado um comitê gestor nacional referente ao IBS, com representantes dos três níveis governamentais, responsável por diversas tarefas, a saber: arrecadação; partilha da receita; edição do regulamento; e representação judicial e extrajudicial em litígios relacionados. A fiscalização competirá aos três níveis, agindo independentemente, mas em coordenação, nos moldes a serem estabelecidos pelo comitê gestor.¹⁴⁵

A repartição do ICMS coletado pelos Estados com seus Municípios também é alterada pela proposta de emenda constitucional analisada. O critério passa a ser a população, não mais o valor adicionado pelas empresas estabelecidas dentro de seus limites territoriais.¹⁴⁶

Com o propósito de estimular o desenvolvimento regional e com isso atenuar desigualdades, impõe-se a alocação de recursos do governo federal, em substituição à dinâmica da guerra fiscal atual. Cabe à legislação infraconstitucional a regulamentação das políticas governamentais em tela. Por outro lado, para atenuar o efeito regressivo da tributação uniforme sobre o consumo sem a desoneração de certos bens e serviços, o que se sugere é que às famílias de baixa renda seja devolvido grande parte do tributo pago no ato da compra.¹⁴⁷

O modelo desenhado conta com períodos de transição diferentes para o contribuinte e para os entes federativos (no tocante à partilha de receita). Para o contribuinte, primeiramente é instituído um período de testes de dois anos em que a alíquota do IBS será de 1%, e os recursos relativos a essa incidência serão compensados por minoração da alíquota da COFINS. Decorridos dois anos, inicia-se a fase de transição em que ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS são reduzidos um oitavo a

¹⁴⁴ THAME, Antonio Carlos de Mendes. Op. cit., p. 30.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 31.

¹⁴⁶ Ibidem, p. 31.

¹⁴⁷ Ibidem, p. 29.

cada ano, até serem extintos em dez anos contados a partir do início do período de teste.¹⁴⁸

De outra parte, a transição da partilha entre os entes federativos é bem mais longa, para atenuar eventuais prejuízos que possam recair sobre entidades subnacionais. Durante os primeiros vinte anos após a implementação da reforma, a distribuição será direcionada a repor a cada Estado e Município a perda de receita referente ao ICMS e ao ISS, respectivamente. Nos trinta anos subsequentes, esses valores a título de reposição serão diminuídos à taxa de um trinta avos por ano, e somente ao fim de 50 anos se transicionará por completo ao princípio da tributação no destino.¹⁴⁹

O atual modelo de vinculação de receitas será remodelado nos seguintes moldes, segundo formulação do CCF:

Pelo modelo proposto, cada uma das destinações do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins atualmente previstas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios será substituída por uma alíquota singular do IBS, cuja soma corresponde à alíquota total do imposto de cada ente. A receita do IBS de cada ente federativo será distribuída entre cada uma das destinações proporcionalmente à participação da respectiva alíquota singular sobre a alíquota total do IBS.¹⁵⁰

As alíquotas singulares também serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e passarão pelo crivo do Senado Federal, assim como as alíquotas totais. Os entes tributantes também poderão definir alíquotas divergentes das estabelecidas como referência, mas devem observar restrições, mormente quanto a diminuição de fundos destinados a outros entes federativos, e recursos atribuídos à educação e à saúde.¹⁵¹

¹⁴⁸ Ibidem, p. 30.

¹⁴⁹ Ibidem, p. 34.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 35.

¹⁵¹ Ibidem, p. 36.

CONCLUSÃO

Após encerrada a pesquisa sobre o sistema tributário brasileiro e seus principais problemas (o espaço não seria suficiente para arrolar todos, por isso a restrição no objeto de estudo), conclui-se que, apesar dos esforços institucionais variados para solucioná-los, ainda persistem muitas disfunções causadas pela estrutura estabelecida para os impostos e contribuições sociais analisados.

Dentre as complicações mais relevantes, podem ser citadas a disseminação da prática da substituição tributária; o acúmulo e a demora em quitar créditos relativos ao ICMS e ao IPI (principalmente no tocante a produtos voltados para exportação); a imposição cada vez maior de contribuições sociais; e a concorrência entre os entes tributantes em um verdadeiro leilão de benefícios fiscais a fim de atrair capital. Cada fenômeno mencionado gera diversas consequências danosas à ordem econômica.

Como resultado, o que se pode observar é que a não cumulatividade do ICMS e do IPI, estabelecidas pela Constituição Federal, não são verificadas na prática, pois ocorre a chamada cumulatividade residual, gerando aumento nos preços e distanciando o tributo de um imposto sobre valor agregado. A guerra fiscal gera decréscimo nas receitas estaduais e municipais e deterioração das relações entre as entidades federativas. A substituição tributária e a demora na quitação de créditos referentes ao ICMS e ao IPI afetam o capital de giro das empresas. A conformação atual do ICMS, incidindo sobre insumos básicos, onerando investimentos e exportações, compromete a competitividade e o crescimento econômico. Com investimentos e exportações inibidos pela tributação, o crescimento do PIB só pode ocorrer alavancado pela expansão do consumo interno, que ainda deve compensar os prejuízos causados pelo incremento das importações. Sem aumento nos investimentos, a capacidade de produção não acompanha o ritmo de expansão do mercado interno e pressões inflacionárias são gestadas. Investimentos federais também são necessários para mitigar as desigualdades regionais que estão na base da concorrência fiscal.

O STF tem atuado para corrigir vários desvios aqui mencionados, como na inserção do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, na prática da substituição tributária “pra frente”, e nos conflitos decorrentes da guerra fiscal entre Estados. Em

outros momentos, manteve anomalias, por exemplo o cálculo “por dentro” do ICMS. Na falta de ações mais efetivas por parte do CONFAZ, cabe à instância máxima do Judiciário coibir a concessão de benefícios fiscais sem a observância do rito previsto por lei. A tendência delineada atualmente é de declarar inconstitucionais leis estaduais que instituem os referidos benefícios, com modulação de efeitos de forma a preservar a segurança jurídica e não prejudicar mais ainda negócios estabelecidos com boa-fé há vários anos.

Contudo, os Estados se utilizam de subterfúgios para driblar a atuação judicial e continuar a conceder benesses às empresas. Quando determinada norma estadual está na iminência de ter sua constitucionalidade examinada pelo STF, o Estado se apressa em revogá-la (para que a ação perca o objeto) e elaborar nova lei que institua privilégio similar, efetivo até que ocorra nova judicialização. Como o ritmo de atuação do Judiciário é mais lento, está em desvantagem neste cenário. A reação veio na forma de uma proposta de súmula vinculante com o objetivo de dar mais celeridade a julgamentos sobre o tema, mas sua aprovação ainda não foi concretizada após mais de quatro anos desde sua elaboração.

Uma proposta de reforma tributária deve seguir os preceitos estabelecidos pela comissão da reestruturação empreendida em 1965, quando se procurou principalmente fundamentar os tributos em suas bases econômicas, e não puramente jurídicas ou calcadas somente na necessidade de arrecadação dos governos, sem maiores estudos das consequências. Os tributos que causam distorções na ordem econômica devem ser extintos ou remodelados, caso contrário continuarão a perpetuar embaraços. A problemática não se restringe ao ICMS, porém este é o caso mais crítico por envolver conflitos federativos de difícil resolução.

Baseado em extensiva pesquisa, o Centro de Cidadania Fiscal elaborou uma Proposta de Emenda Constitucional com o intuito de consertar o sistema tributário nacional. Sua ideia principal é reformular a tributação sobre o consumo, criando um imposto sobre valor agregado, não cumulativo, com base de incidência ampla, com tributação incidindo no destino (para operações interestaduais ou intermunicipais), sem isenções ou benefícios de qualquer forma, cuja receita seria partilhada entre Município, Estado e União. O tributo mencionado substituiria ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, e sua

partilha decorreria das competências tributárias atuais, para que nenhum ente federativo tenha sua arrecadação prejudicada. Adicionalmente, seria criado um imposto seletivo federal a incidir sobre produtos causadores de externalidades negativas, como cigarros e bebidas alcoólicas.

Haveria dois períodos de transição para adaptação ao novo modelo. O mais breve no concernente ao contribuinte duraria dez anos, ao passo que o novo sistema de partilha entre os entes tributantes só seria implementado em sua totalidade passados cinquenta anos.

Caso fossem implementadas as mudanças sugeridas pelo Centro de Cidadania Fiscal, o sistema tributário brasileiro seria dotado de maior simplicidade, transparência e neutralidade, princípios norteadores de uma tributação bem realizada. O maior obstáculo reside no federalismo fiscal, pois a Estados e Municípios foram historicamente concedidas competências tributárias das quais não querem abrir mão, tampouco discutir mudanças, pois a perspectiva predominante é a de que a concessão de vantagens fiscais é o melhor instrumento para buscar o desenvolvimento regional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANGELIS, Ângelo de; ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. **Caminhos da reforma tributária no Brasil**. Jota, 25 jul 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>. Acesso em: 21 nov. 2018.

APPY, Bernard. **Tributação do consumo e distribuição da renda**. Estado de S. Paulo, São Paulo, 13 dez 2016. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,tributacao-do-consumo-e-distribuicao-de-renda,10000094156>>. Acesso em 21 nov. 2018.

ARAUJO, Alex Macedo de. **Dinâmica do Federalismo Brasileiro e Guerra Fiscal**. 153 f. Dissertação de mestrado, Departamento de Geografia, USP, São Paulo, 2009.

BORDIN, Luís Carlos Vitali e LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

BORGES, Eduardo. **Lucro real ou presumido: qual o melhor?** Sebrae Nacional, 05 fev 2018. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/lucro-real-ou-presumido-qual-o-melhor,fac8a0b77d29e410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em 14 out. 2018.

CABRAL, Rafael Justiniano Grillo. **Aspectos gerais das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins**. Jusbrasil, 2015. Disponível em: <<https://rafaeljustiniano.jusbrasil.com.br/artigos/189916450/aspectos-gerais-das-contribicoes-ao-pis-pasesp-e-da-cofins>>. Acesso em 15 out. 2018.

CÂMARA, Aristóteles. **Proposta IBS amplia o federalismo brasileiro**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Nacionalização e Integração entre Processo Administrativo e Judicial*. São Paulo: FGV, 2018.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **ADIn 3.421: Releitura da “Guerra Fiscal” do ICMS.** Migalhas, 20 jan 2014. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194464,101048ADIn+3421+Releitura+da+Guerra+Fiscal+do+ICMS>>. Acesso em: 20 nov 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CATAIA, Márcio Antônio. **Território Nacional e Fronteiras Internas.** Tese de doutoramento, Departamento de Geografia, USP, São Paulo, 2001.

COSTA, André Luis Macedo Pereira da. **Não cumulatividade do ICMS à luz da doutrina e da jurisprudência.** Conteúdo Jurídico, 10 mai 2018. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,nao-cumulatividade-do-icms-a-luz-da-doutrina-e-da-jurisprudencia,590684.html>>. Acesso em: 4 nov. 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização dos IVAs do Brasil para o desenvolvimento produtivo.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FREDERICO, Francine. **Alterações na legislação do ISSQN – Lei Complementar 157/2016.** Disponível em: <<http://www.ampr.org.br/2017/08/699/Artigo-Alteracoes-na-legislacao-do-ISSQN-Lei-Complementar-157-2016.html>> Acesso em: 13 out 2018.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LUCK, Alan Saldanha. A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705>. Acesso em 10 out. 2018.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **ICMS: Entraves Jurídicos e Econômicos e Propostas de Melhoria**. In: SACHSIDA, Adolfo (Org.). *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas*. Brasília: IPEA, 2017.

MACHADO, Brandão. **São tributos as contribuições sociais?** In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito Tributário atual*, vols. 7/8, São Paulo: IBDT; *Resenha Tributária*, 1987-1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 1**. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, Daniel Oliveira. **Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, out. 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516> . Acesso em: 11 out 2018

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 8 ed., São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. O cálculo por dentro do ICMS: entre a indesejada tradição e a inconstitucional inovação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, nº 219, dez. 2013.

NETO, Celso de Barros Correia. **Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal**. *Consultor Jurídico*. 18 mar 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 174, mar 2010.

REZENDE, Fernando. **ICMS - Gênese, Mutações, Atualidades e Caminhos para a Recuperação. Volume 2**. Rio de Janeiro: FVG, 2012

ROCHA, Renato de Amorim. **Modulação de efeitos em guerra fiscal de ICMS em face da aprovação da proposta de Súmula Vinculante n. 69**. Brasília: IDP/ EDB, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo : Saraiva, 2016.

SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SIMONE, Diego Caldas Rivas de. **Guerra Fiscal – Pela primeira vez, STF mantém benefício de ICMS até julgá-lo inconstitucional**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 19 mar 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/guerra-fiscal-pela-primeira-vez-stf-mantem-beneficio-de-icms-ate-julga-lo-inconstitucional/>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

SOUZA, Hamilton Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

TEDESCO, Paulo Camargo. **A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): exigência, pelo Estado de Destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem.** 171 f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, USP, São Paulo, 2014.

THAME, Antonio Carlos de Mendes. **Texto da Emenda Substitutiva Global à PEC 293-A Apresentada pelo Deputado Antonio Carlos Mendes Thame.** Centro de Cidadania Fiscal, ago 2018. Disponível em: <<http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/08/PEC-e-JUSTIFICATIVA-Emenda-Mendes-Thame-1-1.pdf>>. Acesso em: 21 nov. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **É possível a criação do IVA no Brasil?** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.) IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais.** Brasília, BID, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Novo regime do ICMS nas operações interestaduais (EC 87/2015).** Jornal Carta Forense, 04 mai 2015. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/novo-regime-do-icms-nas-operacoes-interestaduais-ec-872015/15286>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Fundo PIS-PASEP.** Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/transparencia/fontes-de-recursos/fundos-governamentais/fundo-pis-pasep/Fundo-PIS-PASEP>>. Acesso em 14 out. 2018.

BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. **Alíquotas e reduções de base de cálculo nas operações internas dos Estados e do Distrito Federal.** Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais>>. Acesso em: 11 out. 2018.

BRASIL, Receita Federal. **TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI).** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2018.

BRASIL, Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2016: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. **Fundo PIS-PASEP.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/fundo-pis-pasep>>. Acesso em 13 out. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Notícias STF.** 19 out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

Governo zera IPI de carro 1.0, reduz IOF do crédito e dá mais prazo para financiar. **UOL**, 21 mai. 2012. Disponível em <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2012/05/21/governo-zera-ipi-de-carro-10-e-da-mais-prazo-para-financiar.htm>>. Acesso em: 12 out. 2018.

BRASIL, Constituição (1891). **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL** Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 15 out. 2018.

BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 26, DE 11 DE SETEMBRO DE 1975.** Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em 13 out. 2018.

BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 13 set 1996.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm> . Acesso em: 03 nov. 2018.

BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 12 out. 2018.

BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 157, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 12 out. 2018.

BRASIL, LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, mar 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 10 out. 2018.

BRASIL, LEI Nº 4.357, DE 16 DE JULHO DE 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Brasília, 16 jul 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm>. Acesso em: 21 out. 2018.

BRASIL, LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF. nov 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm> Acesso em: 12 out. 2018.

BRASIL, LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 10 out. 2018.

BRASIL, LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em 14 out. 2018.

BRASIL, **LEI Nº 10.865, DE 30 DE ABRIL DE 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF, 30 abr 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004/2006/2004/Lei/L10.865.htm#art22>. Acesso em 14 out. 2018.

BRASIL, **DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, DF, jun 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 12 out. 2018.

BRASIL, **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 37, DE 12 DE JUNHO DE 2002**. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm>. Acesso em: 9 nov. 2018.

BRASIL, **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87, DE 16 DE ABRIL DE 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, 16 abr 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 8 nov. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relatora: Ministra Carmen Lúcia, Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=217704>>. Acesso em: 14 out. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 3.794/PR**. Requerente: Estado do Paraná. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário. Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=304003778&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

BRASIL, Ministério Público Federal. **Parecer nº 2686/2014**. Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros. 31 mar. 2014. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 21 nov 2018.